



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

**“ANÁLISIS Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS. SU RELACIÓN CON LOS
PRECIOS PÚBLICOS”**

Monografía previa a la obtención del Título de
Abogada de los Tribunales de Justicia del Ecuador
y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales.

AUTORA:

Mayra Catalina Valladarez Sánchez

DIRECTOR:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca-Ecuador

Enero 2017



RESUMEN

Es importante establecer las características de las tasas y su relación con la figura de los precios públicos. Las tasas son una de las sub-especies tributarias que a lo largo del tiempo han generado una infinita discusión doctrinal en torno a la naturaleza de su hecho imponible especialmente por su confusión o similitud con otra forma de financiamiento (no tributaria) conocida como precios públicos.

La tasa, forma parte de las categorías tributarias, y forma parte de las prestaciones obligatorias que el Estado establece, esto en virtud de la facultad otorgada por la Constitución. El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), en diferentes artículos atribuye la facultad tributaria a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, excepto a los parroquiales rurales, para que puedan crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales. Nuestra normativa jurídica no ha determinado una definición de tributo, sin embargo en el inciso segundo del artículo 1 inciso 2^{do} del Código Tributario establece que: "Para estos efectos entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

Sobre los precios públicos son aquellos que emanan de la prestación de servicios o realización de actividades dentro del régimen de derecho público, siendo importante que estos servicios o actividades cumplan estas circunstancias: Que el servicio que se preste o las actividades que se realicen sean realizadas de igual manera por el sector privado. Y que esa solicitud del servicio o actividad sea hecha de forma voluntaria por el solicitante.

PALABRAS CLAVES: Actividad, Constitución, Categorías Tributarias, Estado, Precios Públicos, Servicio.



ABSTRACT

It is important to establish the characteristics of rates and their relationship to the figure of public prices. The rates are one of the tributary sub-species that over time have generated an infinite doctrinal discussion about the nature of their taxable event especially because of their confusion or similarity with another form of (non-tax) financing known as public prices .

The tax, forms part of the tax categories, and forms part of the obligatory benefits that the State establishes, this by virtue of the faculty granted by the Constitution. The Organic Code of Territorial Organization Autonomy and Decentralization (COOTAD), in different articles, attributes the tax authority to the Decentralized Autonomous Governments, except rural parish, so that they can create, modify or suppress special taxes and contributions. Our legal regulations have not determined a definition of tribute, however, in the second paragraph of article 1, paragraph 2 of the Tax Code, states: "For these purposes, taxes, rates and special or improvement taxes are understood as taxes.

Public prices are those that emanate from the provision of services or carrying out activities within the regime of public law, it being important that these services or activities comply with these circumstances: That the service rendered or the activities carried out are performed Same way by the private sector. And that request of the service or activity is made voluntarily by the applicant.

KEY WORDS: Activity, Constitution, Taxes, State, Public Prices, Service.



ÍNDICE

Contenido

RESUMEN	2
ABSTRACT	3
ÍNDICE	4
DEDICATORIA	8
INTRODUCCIÓN	10
CAPITULO I.	12
ANÁLISIS GENERAL DE LA TASA.	12
1. LOS TRIBUTOS EN GENERAL:	12
1.1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	14
1.2 PRINCIPIOS QUE RIGEN LOS TRIBUTOS:	15
1.3. ¿QUÉ SON LAS TASAS?	21
1.4 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS TASAS:	23
CAPITULO II	26
NATURALEZA JURÍDICA DE LA TASA	26
2.1. Naturaleza Jurídica de la Tasa.	27
2.2. REGULACIÓN VIGENTE:	33
2.2.1 Potestad Tributaria.-	35
2.2.2. Facultad Tributaria.	37
2.3 CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DE LAS TASAS:	38
CAPITULO III	47
LOS PRECIOS PÚBLICOS	47
3.1. CONCEPTO DE PRECIO PÚBLICO	47
3.2. LAS TASAS Y SU RELACIÓN CON OTRAS ESPECIES TRIBUTARIAS:	49
3.2.1. LA TASA Y EL IMPUESTO.	50
3.2.2. TASA Y CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.	51
3.3. LAS TASAS Y LOS PRECIOS PÚBLICOS.	52
3.4. REFERENCIA DE TASA Y PRECIO PÚBLICO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA:	54
3.4.1. LA TASA:	54
3.4.2. PRECIOS PÚBLICOS:	57
CAPITULO IV	60
SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE TASA Y PRECIO PÚBLICO	60
4.1. SEMEJANZAS ENTRE TASA Y PRECIO PÚBLICO:	60



4.2. DIFERENCIAS ENTRE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS:	61
CONCLUSIONES:	65
BIBLIOGRAFÍA:	69



Universidad de Cuenca
Cláusula de Propiedad intelectual

Mayra Catalina Valladarez Sánchez, autora de la monografía, **“ANÁLISIS Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS. SU RELACIÓN CON LOS PRECIOS PÚBLICOS”**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, enero de 2017

Mayra Catalina Valladarez Sánchez

0106069651



Universidad de Cuenca
Cláusula de Derechos de Autor

Mayra Catalina Valladarez Sánchez, autora de la monografía, **“ANÁLISIS Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TASAS. SU RELACIÓN CON LOS PRECIOS PÚBLICOS”**, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de, Abogada de los Tribunales de Justicia del Ecuador y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, enero de 2017



Mayra Catalina Valladarez Sánchez

0106069651



DEDICATORIA

La presente Monografía está dedicada de manera especial a mi madre
Catalina Sánchez Vásquez, por el amor, la paciencia, el apoyo que me ha
brindado a lo largo de este camino, porque siempre confió en mí y hoy este
logro se lo debo a ella.

A mis amados papitos Cesar Sánchez y Ana Vásquez, quienes han sido mi
motor principal para luchar por este sueño, quienes con su ejemplo y amor
han hecho de mi un mejor ser humano.

A mi mami Cecilia, mis hermanos Daniela, Eduardo, Emilio, a mi pequeña
Sofía, por ser ese apoyo incondicional y esa fortaleza en mi vida.

A ellos con todo mi amor les dedico este trabajo de Investigación, por
formar parte de mi historia y ser en mi vida la inspiración para superarme y
cumplir cada meta propuesta.



AGRADECIMIENTO

Mi profundo agradecimiento al personal docente de la Escuela de Derecho, Facultad de Jurisprudencia, de la Universidad de Cuenca, por la invaluable dedicación y por estos años de preparación académica, por ser los encargados de formar grandes profesionales pero sobre todo excelentes seres humanos; gracias a todos ellos por los conocimientos impartidos y enseñanzas inculcadas que nos servirán el día de mañana en el ejercicio de nuestra tan noble profesión.

Quiero expresar de manera especial mi agradecimiento al Doctor Tiberio Torres Rodas, por compartir sus conocimientos y enseñanzas, por toda su colaboración y guía a lo largo del presente trabajo de investigación.

A mi hermosa familia y a todos mis queridos amigos por su constante apoyo;

GRACIAS.

INTRODUCCIÓN

Con la expedición en 2008 de nuestra Carta Magna y la respectiva proclamación del Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia, el sistema tributario toma un sentido diferente, otorgándole un nuevo carácter que nos permite considerarlo más allá que herramienta de recaudación y financiamiento público, nuestra Constitución lo ha transformado, además en un instrumento de política económica.

Dentro de nuestro marco jurídico no se ha establecido una definición de tasa, sin embargo encontramos referencias normativas sobre su regulación, tanto en la Constitución, el Código Tributario, el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD). Al existir muy poca regulación para esta especie de tributo, en muchas ocasiones suele existir confusiones en cuanto a sus características, llegando incluso a confundir su naturaleza jurídica.

A los Gobiernos Autónomos Descentralizados se les otorga la facultad de crear, modificar, o suprimir tasas y contribuciones especiales, según lo establece el COOTAD en varios de sus artículos, y es precisamente esta facultad que poseen los gobiernos autónomos descentralizados y su necesidad de alcanzar independencia y autonomía que han llevado a la creación de tasa por los servicios que prestan, pero muchos de los rubros que cobran por los servicios prestados no han sido ni siquiera definidos en su naturaleza jurídica, y es claro que al no tener certeza de lo que pagamos y el por qué, se está afectando al ciudadano.

Lo que he pretendido a través de esta investigación es analizar a la tasa como una especie tributaria, pero desde varios aspectos, haciendo un análisis en principio de su naturaleza jurídica y el desarrollo que esta ha tenido, estableciendo y detallando las circunstancias que dan origen a este

tributo. También se hará una revisión de las características de la tasa, tanto de las que le son propias a todas las categorías tributarias, así como de las que son exclusivas de la tasa y la hacen ser una figura independiente y autónoma; y esto ha permitido establecer las diferencias de la tasa, con relación a otras prestaciones patrimoniales tributarias y no tributarias.

En nuestro estudio también lo que se va a realizar es un estudio de los precios públicos, los que son considerados como: Contraprestaciones que el ente público percibe por la prestación de servicios o actividades que el Estado o una de sus Instituciones brinda, pero para que se configure el precio público es necesario que el servicio sea solicitado de forma voluntaria y que también un ente privado pueda realizar la prestación del servicio. Son precios públicos aquellos que emanan de la prestación de servicios o realización de actividades dentro del régimen de derecho público, pero es necesario que tales servicios o actividades cumplan las siguientes circunstancias:

1. Que el servicio que se preste o las actividades que se realicen sean realizadas de igual manera por el sector privado.
2. Y que esa solicitud del servicio o actividad sea hecha de forma voluntaria por el solicitante.

Todo ello nos permitirá tener perfectamente claro cuáles son las características y particularidades que forman a estas dos figuras; de modo, que no exista confusión, ni dudas cuando nos encontremos en cada caso en concreto.

CAPITULO I.

ANÁLISIS GENERAL DE LA TASA.

1. LOS TRIBUTOS EN GENERAL:

Los tributos son medios económicos que el Estado y sus Instituciones se valen, con el fin de solventar sus obligaciones. Su exigencia está sustentada en la potestad que tiene el Estado para imponerlos, deben ser creados mediante la ley, y son destinados a cubrir los diferentes gastos institucionales del Estado.

Tributo etimológicamente proviene de la palabra latina *Tributum*, cuyo significado es carga, gravamen o imposición, el termino fue utilizado en la antigua Roma, para asignar el impuesto que los ciudadanos debían cancelar, el mismo que era recaudado por las tribus. En la época del Imperio, el tributo fue utilizado con diferentes nombres, estos pesaban principalmente sobre propietarios de tierras.

En lo que respecta a los tributos, en nuestro país se inicia con la imposición que percibe el Estado denominada contribución de indígenas, desde 1830 hasta 1859, consistía en que el hombre indígena por el hecho de ser tal, debía pagar tal impuesto. En 1837, se crea la contribución general, esta era impuesta a los empleados públicos, a las personas quienes concedían prestamos, y fue reemplazado por el impuesto a la renta, el que fue codificado en la ley de impuesto a la Renta; y así sucesivamente se fueron creando diferentes tributos.

En Ecuador el Derecho Tributario ha tenido una evolución significativa desde la expedición del Código Tributario en 1975, en lo referente a la Recaudación nace desde 1997, con la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI); sin embargo en lo referente a los principios que rigen el Derecho Tributario, ha tenido una especial consideración desde la promulgación de la Constitución del 2008, ya que forma parte importante en la recaudación de recursos para el Estado, y constituyen el medio más importante de política económica del país. La finalidad de los tributos es obtener ingresos, mediante la prestación de servicios públicos, brindando así servicio a la comunidad dentro de un Estado.

Héctor Villegas, sobre los tributos manifiesta que: “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la



capacidad del contribuyente, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. Otro concepto que vale la pena mencionar es el de Ángel Schindel, quien sostiene “El tributo es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente que el Estado u otro, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines”. Es decir que los tributos deben ser establecidos mediante la ley, para que el Estado pueda cumplir sus finalidades, a través del pago que realizan los particulares.

Los tributos son ingresos que el Estado, como las diferentes Instituciones Públicas perciben de los ciudadanos, ya sea en forma de: impuesto, contribuciones especiales o tasas, que tienen el propósito de financiar los diferentes planes económicos del país. Los tributos son facultades exclusivas del Estado de acuerdo con lo que está regulado en la ley; es decir, solamente se podrá crear o extinguir un tributo cuando la ley así lo permita. El Código Tributario no nos brinda una definición de tributos, pero en su Art. 1, inciso segundo establece lo siguiente: “Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora. Es decir, si bien no define tributo, si nos indica cuales son las especies que deben ser consideradas como tal. La Constitución en el Art. 301, promulga que: “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones”. De igual manera el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), en varios de sus artículos le atribuye a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, la facultad tributaria de crear, modificar, o extinguir tasas o contribuciones especiales.

Los tributos son prestaciones en dinero, que el Estado impone a sus contribuyentes, teniendo siempre presente su capacidad económica, de acuerdo con la ley, con la finalidad de cubrir ciertos gastos necesarios para la actividad económica del país. Los tributos se dividen en tres ramas: Los Impuestos, Las Tasas, y Las Contribuciones Especiales, cada uno de estos tributos tiene sus características específicas y a excepción de las tasas se encuentran regulados en la ley, sin que exista ninguna confusión en su aplicación y finalidad.

En nuestro país con la Constitución del 2008, se establece que los tributos no son solo medios para obtener recursos presupuestarios, sino, también son instrumentos de política económica, por ello los Gobiernos Autónomos descentralizados, dentro de sus atribuciones y facultades está también la de crear, modificar, y extinguir tributos, de acuerdo a sus necesidades económicas.

Existe dos tipos de rubros que el Estado debe cubrir estos son los gastos públicos, los mismos que se clasifican en ordinarios y extraordinarios, los ordinarios son aquellos que el Estado debe cubrir con normalidad para el mantenimiento de las diferentes Instituciones Públicas que prestan servicios a la comunidad y se encuentran dentro del presupuesto del Estado, y los extraordinarios son aquellos que el Estado debe invertir en situaciones de fuerza mayor y que generen daños que deben ser restaurados por el Estado, por ejemplo el fenómeno del niño o un terremoto. Es por esto que todos los individuos que conforman el Estado, están en la obligación de contribuir, y esta contribución es aquella que se impone a través de un tributo, el mismo que tiene que ser proporcional con la capacidad contributiva de cada ciudadano.

1.1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:

Sobre este tema existen algunos criterios doctrinarios, como el de Catalina García Vizcaíno, define a la obligación tributaria que los ciudadanos tienen de la siguiente manera: “la obligación tributaria es el vínculo por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada “impuesto”, que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley”.

Geraldo Ataliba, dice que: “la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, mediante el acaecimiento de un hecho descrito en ella. No nace como las obligaciones voluntarias, de la voluntad de las partes, esta es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo obligacional”.

Lo que quiere decir que no existe tributo sin ley, pues estos únicamente pueden ser creados, modificados, o extinguidos cuando así este previsto en la ley. Lo que da sentido al principio *Nullum Tributum Sine Lege*. En Ecuador se podría decir que dicho principio se ha flexibilizado, puesto en la actualidad los Gobiernos Autónomos Descentralizados, están dotados de la potestad normativa para establecer tasas y contribuciones especiales, que son parte de los tributos, a través de la expedición de

ordenanzas. En base a lo mencionado podemos decir que la creación de los tributos puede ser mediante la ley o a través de una norma jurídica.

Los tributos se encuentran establecidos en la Constitución y la ley, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente y se constituye en una obligación patrimonial a cargo de todos los obligados a aportar con el gasto público del Estado.

1.1.2. Elementos que componen a los Tributos:

Sobre los elementos de los tributos, es necesario señalar la clasificación que los catedráticos de la Universidad de Salamanca José Luis Páez Ayala y Eusebio González han establecido:

- ***Capacidad contributiva de los obligados:*** Es un elemento importante en materia tributaria, es decir, aquellos que posean mayor capacidad contributiva deberán soportar una mayor carga tributaria, y para quienes menos posean dicha carga deberá ser menor.
- ***Prestación en dinero:*** El pago de los tributos se lo hace a través de la entrega de una determinada cantidad de dinero a la Administración tributaria, solo en casos excepcionales se hace el pago por medio de especies, la generalidad es la entrega de cierta cantidad de dinero.
- ***Finalidades:*** El Estado con el dinero que percibe tiene la finalidad de satisfacer las necesidades públicas, sin embargo el régimen tributario tiene otras finalidades como la de mejorar la economía del país, mediante diferentes actividades tributarias.

1.2 PRINCIPIOS QUE RIGEN LOS TRIBUTOS:

La Constitución de la República, contempla una serie de principios que rigen a los tributos, tales como:

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

Nuestra Constitución consagra al Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia, lo que lo hace más democrático al menos en teoría, puesto que el poder está dividido en tres: el poder legislativo, el judicial, y el ejecutivo.

Al ser constitucional determina el contenido de la ley, su acceso, la estructura del poder y el ejercicio de la autoridad. Y al hablar de justicia pese que este término puede tener varios significados tendremos que tomar en consideración cuando tanto el Estado y el Derecho pueden proclamar justicia, en este sentido existe un complemento entre el derecho y justicia, cuando se cumple lo que la ley determina podemos hablar de justicia, la misma que a través del derecho las personas la pueden hacer efectiva. Todos estos factores garantizan que un Estado se desarrolle de la forma más equitativa y justa para la sociedad que representa. En materia tributaria esto garantiza el correcto cumplimiento de lo que se encuentra establecido en la ley, generando así beneficios tanto para el Estado como para los contribuyentes; en consecuencia, solamente mediante acto legislativo de órgano competente podrán crearse cargas fiscales o beneficios respecto de ellas, garantizándose los derechos de los ciudadanos.

Este principio se podría decir que es el más importante en el campo del Derecho Tributario, aunque aún existe una serie de criterios doctrinarios distintos sobre el principio de legalidad, que lo mantienen en formación. Analizaremos algunas concepciones de relevancia para nuestro estudio.

Cesar Montaña Galarza, nos dice que el Principio de Legalidad debe ser entendido en el sentido que “los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determina la Constitución”. Por su lado, Héctor Villegas sostiene que “El principio de legalidad significa que los tributos deben establecer por medio de leyes, desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”.

Por otra parte y de manera un poco más compleja Simón Acosta, manifiesta que “El Principio de Legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento y el acto singular o el acto administrativo, entre norma y administración”. De acuerdo a esta concepción el principio de legalidad se lo puede expresar desde dos puntos de vista; El primero que hace relación a la posibilidad de establecer actos administrativos sobre cualquier materia siempre que no exista prohibición en la ley. Y la segunda sería en el sentido que la

Administración solo podrá actuar en los casos que la ley le faculte para ello. Por tanto puede únicamente existir en un Estado de derechos actuación de la administración siempre que esa facultad esté en la ley. En materia tributaria, el principio de legalidad supone un alcance mayor, que adicionalmente a lo señalado hace relación directamente a la potestad tributaria, esto es, a la posibilidad estatal de crear gravámenes fiscales; aquí el principio de legalidad se traduce en una limitación estatal de solamente poder ejercer sus potestades creadoras de gravámenes mediante ley o acto legislativo.

Pérez de Ayala y Gonzales García, manifiestan que el “Principio de Legalidad tributaria informa toda la institución y ello tanto en la esfera normativa como en la administrativa”. Este criterio es el más acertado, pues abarca tanto la facultad de imposición, así como la facultad tributaria.

El Código Tributario prescribe: “El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley”. Por otro lado la Constitución en su Art. 301 establece lo siguiente: “Solo por iniciativa de la función Ejecutiva y mediante ley sancionadora por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Lo que es claro y nos muestra la aplicación del Principio de legalidad en lo referente a la facultad de imposición.

El Principio de Legalidad se ve plasmado en el aforismo *Nullum Tributum Sine Lege* (*No hay Tributo sin Ley*), aunque haciendo un análisis tanto en nuestra legislación, este principio se lo ha utilizado únicamente en lo que respecta al impuesto, ya que las tasas y contribuciones especiales pueden ser creadas, modificadas o extinguidas mediante ordenanzas de los organismos competentes para hacerlo. Algunos doctrinarios sostienen que este principio en materia tributaria ha perdido su fuerza, por la facultad que se le otorga a las diferentes Instituciones de un Estado para crear, modificar, o extinguir los diferentes tributos. Por otra parte hay doctrinarios que manifiestan que no existe tal flexibilización del principio de Legalidad, que más bien, este se ha adecuado a las necesidades del Estado en cuanto a su estructura y organización.

2. PRINCIPIO DE RESERVA DE LA LEY.

Sobre el principio de reserva de la ley, tenemos algunas concepciones doctrinarias; Simón Acosta, manifiesta que este principio es “Una necesidad de que sea la ley quien regule ciertos aspectos de los tributos”. Andrea Fedele sobre el principio de reserva de la ley dice: “se lo concibe como un organismo de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los poderes que tienen tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de tutela en la medida que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose, por tanto subordinados al poder general”. Cesar Montaña define a este principio de la siguiente manera: “Una exigencia derivada de la Constitución o la Ley, sobre el medio que incorporará las principales normas jurídicas tributarias así como los elementos principales de los tributos”. Existen muchas definiciones con relación a la reserva de ley, en la mayoría existe una coincidencia en decir que es un complemento del Principio de Legalidad, pero esta reserva es relativa al legislativo, pues se requiere que los tributos existan en la ley.

El principio de reserva de ley se encuentra dentro del Art. 4 del Código Tributario que dice: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

El Principio de Reserva de Ley tiene una función principalmente garantista, pues este principio está orientado a la defensa de los derechos del administrado, garantizar el correcto cumplimiento de lo que ha sido establecido en la ley, esto se logrará únicamente a través de un régimen tributario razonable.

Sin embargo, no basta que el tributo se encuentre plasmado en la ley, también se requiere que la ley establezca los elementos necesarios para que esos tributos sean válidos, justos, exigibles y que respondan a las necesidades del Estado.

3. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Al respecto analizaremos algunos conceptos doctrinarios sobre este principio. Troya Jaramillo sostiene que existe un doble alcance sobre este principio, “únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva”. Lo que se refiere a que el sistema tributario debe tener una estructura muy bien organizada en el sentido que quienes posean una mayor capacidad contributiva deberán tener una contribución mayoritaria en cuanto a los ingresos tributarios del Estado.

La doctrina clásica ha considerado a la capacidad contributiva, como un medio de control del hecho imponible, de forma que si existe situaciones de riqueza que no han sido gravadas se estaría yendo en contra de la Constitución. Por otro lado, la doctrina moderna tributaria considera al Principio de Capacidad Contributiva como el más importante para la justicia tributaria, este constituye el medio principal para alcanzar el equilibrio mediante un régimen tributario progresivo.

Este principio es tan importante, pues sin capacidad contributiva, no se podría establecer ningún tipo de tributo, y aunque se lo hiciera, este carecería de legitimidad; es necesario que exista un estudio pormenorizado sobre la capacidad contributiva de cada individuo, esto con el fin de que existan mínimos que no sean susceptibles de imposición y le permita a las personas vivir dignamente dentro de la sociedad.

Muchas veces ha existido una confusión en el sentido de que este principio únicamente es aplicable a los impuesto, lo cual es un error, esta confusión nace porque algunos doctrinarios consideran que en el caso de las tasas, se paga por obtener un beneficio a cambio de ese servicio. Sin embargo esta errónea equivocación ha sido desestimada por varios doctrinarios calificados, que consideran al Principio de Capacidad Contributiva como el principio rector de todos los tributos. Tarsitano manifiesta que lo que legitima el cobro de los tributos en lo principal es la capacidad contributiva, “tanto en las tasas como en

la contribuciones se agregan ciertos caracteres especiales derivados de la naturaleza estatal”.

4. PRINCIPIOS DE NO CONFISCATORIEDAD: A este principio se lo ha entendido en el sentido de que no caben tarifas impositivas excesivas. En el Art. 323 de nuestra Constitución establece lo siguiente: “ con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las Instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación”. Es decir el Estado en base a este principio no puede coartar el derecho de propiedad de los particulares, por ello la doctrina ha sostenido que así la ley no lo establezca la prohibición de que los tributos tengan carácter confiscatorio, al momento de expedir un tributo se debe tener en consideración dicha prohibición en respeto del derecho a la propiedad de los contribuyentes. Héctor Villegas manifiesta que: “al ser una garantía Constitucional la inviolabilidad de la propiedad privada, no puede la tributación por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías” sigue el autor y dice “la razonabilidad de imposición se debe establecer en cada caso en concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos-sociales de cada impuesto”.

En materia tributaria este principio tiene mucho que ver con el respeto a la propiedad, sin embargo existe conflictividad al momento de establecer cuando estamos frente a un tributo confiscatorio, por ello es necesario mencionar algunas opiniones de diferentes doctrinarios. Hernández Berenguel, manifiesta que “existe confiscatoriedad cuando el Estado se apropia de los bienes del contribuyente, al establecer una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, excediendo así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vida la propiedad privada”. Marisa Vásquez, sostiene que “el agravio al principio de confiscatoriedad puede prosperar en la medida en la que el accionante pueda demostrar que el gravamen excede su capacidad económica o que absorbe una parte sustancial de la operación gravada o es una desproporcionada magnitud

entre el monto de la operación y el impuesto pagado”. Rodrigo Patiño Ledesma, para él “las contribuciones que el Estado exige no pueden ser confiscatorias, no tienen que absorber todo o parte sustancial de la renta o propiedad de los individuos, las cargas tributarias deben imponerse en un límite racional que no afecte el patrimonio ni la capacidad contributiva del contribuyente”

De lo mencionado podemos concluir que ir contra este principio es inconstitucional, puesto que al imponer el Estado tributos excesivos afecta la capacidad contributiva y el patrimonio del contribuyente; sin embargo es necesario dejar claro, que de la misma manera en que el Estado debe salvaguardar al contribuyente, existe la obligación Constitucional que los ecuatorianos debemos cumplir, que es contribuir con el pago de tributos, siempre que estén establecidos en la ley, ya que la capacidad económica del Estado debe ser sostenida a través del establecimiento de tributos.

La finalidad del principio de no confiscatoriedad es la de constituirse en un límite a la imposición de tributos, evitando así que el Estado haga uso de su potestad tributaria de forma abusiva, en perjuicio de la propiedad de los contribuyentes.

1.3. ¿QUÉ SON LAS TASAS?

La tasa es una especie tributaria, que puede ser impuesta por el Estado o cualquiera de sus Instituciones o entes Administrativos, con la finalidad de satisfacer ciertas necesidades de los particulares, esta prestación de servicios debe ser individualizadas con respecto de cada contribuyente, que por recibir el servicio deberá pagar una cantidad determinada, y es aquí en donde se constituye la contraprestación entre el Estado y el contribuyente.

Para poder entender el concepto de las tasas analizaremos algunas concepciones doctrinarias al respecto. Partiremos con un análisis de la doctrina clásica, para después hacer una comparación con lo que dicen los doctrinarios contemporáneos.

Las tasas es una de las especies tributarias que ha sido objeto de mayores investigaciones, debido a su naturaleza, a la actividad estatal que representa, ha sido una

especie que ha generado marcadas dudas sobre su origen, sus elementos constitutivos, todo esto ha llevado a que por parte de la doctrina exista un minucioso estudio sobre las tasas, sin embargo pese a los esfuerzos doctrinarios existentes, no se ha logrado establecer un concepto unánime de lo que es la tasa, su naturaleza, y los elementos que la componen. Para mi criterio es relevante señalar que dentro de nuestra legislación no existe una definición de tasa, como tampoco existe una especificación clara de sus elementos constitutivos, por ello suele existir una serie de dudas con respecto a su aplicación y naturaleza.

Esto no ocurre en legislaciones de otros países, por ejemplo la legislación Española en el Art. 2 del Código de Legislación Tributaria define a las tasas de la siguiente manera: “Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

El Código Tributario de Argentina sobre las tasas establece en su Art. 4 “Son tasas las prestaciones pecuniarias que, por disposición de este Código u otras leyes, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas, como retribución de servicios públicos prestados a las mismas”.

De estos dos concepciones constantes en estos cuerpos legales, podemos colegir que el fundamento de la tasas es la actividad o servicio que el ente recaudador, es decir el Estado ofrezca a los contribuyentes, pues sin la actividad estatal no existiría dicha prestación (tasa). Las tasas son prestaciones en dinero que los contribuyentes están en la obligación de pagar, cuando han recibido por dicha contribución un servicio, brindado por el ente recaudador. Es decir que las tasas son contribuciones económicas que las personas realizan por un servicio efectivo ofrecido por el Estado o una de sus Instituciones.

Gabriel Giampietro Borrás, manifiesta que tasa “Es el tributo que se paga en razón de un servicio desenvuelto por el Estado hacia el obligado”. Debemos tener claro que el Estado debe ofrecer un servicio que este direccionado al obligado en forma directa, en este sentido José Juan Ferreiro Lapatza, sostiene que tasa es “aquel tributo cuyo hecho

imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta, o beneficia al sujeto pasivo”.

Giannini, en relación a la tasa dice que “la prestación pecuniaria que se debe a un ente público de acuerdo con una norma legal y, en la medida establecida por ella, por la realización de una actividad del propio ente que concierne de manera especial al obligado”, esta concepción está ligada con que la tasa al igual que el resto de tributos debe estar establecida en la ley.

Catalina García Vizcaíno, señala que tasa es “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado en ejercicio de su potestad de imperio exige en virtud de la ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”. Este concepto es en mi opinión el más claro y acertado, pues empieza haciendo mención a la potestad del Estado para establecer tributos, manifiesta que estos tributos para tener validez deben encontrarse en la ley, y por ultimo tiene que ser en relación a una persona en particular, que es la que va a recibir un servicio y pagar por el mismo.

En la tasa se produce una relación entre la prestación de un servicio público y el pago por el servicio recibido, además a la tasa se la debe entender como un tributo vinculado, esto quiere decir que el hecho generador está formado por un servicio público el mismo que es divisible y cuantificable en relación al obligado.

Ha sido un esfuerzo enorme con relación al estudio de la tasa, para que esta puede ser considerada como un tributo independiente, con características particulares que le permiten diferenciarse de los impuestos y de las contribuciones. Debido a su complejidad y en específico en nuestra legislación al no encontrarse definida correctamente, podemos tener claridad gracias al estudio doctrinario en que situaciones estamos frente a una tasa y en que situaciones no. Para ello es necesario también revisar de manera general sus características.

1.4 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS TASAS:

Como lo hemos venido mencionando la tasa es la especie tributaria que más conflicto ha generado en torno a su estudio, puesto que la doctrina no ha logrado unificar un concepto sobre la tasa que permita tener mayor claridad con respecto de este tema. Sin embargo, lo analizado hasta el momento nos permite establecer ciertos aspectos y



características que forman a la tasa, las mismas que deben ser analizadas minuciosamente, puesto que en base a ellas podemos identificar plenamente a esta especie de tributo, sin confundirlo con los demás.

Autores como Ramón Valdés Costa, realiza una de las más acertadas clasificaciones de las características de la tasa, el autor analiza todos sus puntos más relevantes los mismos que enriquecen nuestro estudio y se dividen en seis categorías:

1. ***Divisibilidad.-*** Es necesario que exista individualidad del servicio prestado en relación al contribuyente que accede a tal servicio.
2. ***La naturaleza jurídica de la prestación estatal.-*** Esto analizando que si se trata de una función inherente al Estado, o de una prestación económica por razones de oportunidad o conveniencia.
3. ***Su efectividad.-*** No es suficiente solo la organización del servicio, sino que es necesario su ejercicio efectivo con respecto al contribuyente.
4. ***Las ventajas que de la prestación del servicio se lleguen a alcanzar.***
5. ***La voluntad.-*** Apreciada tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta al consentimiento de la obligación.
6. ***Destino de la recaudación y equivalencia.-*** Desde el punto de vista cuantitativo, entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio.

Sin embargo estas serán objeto de profundo análisis más adelante, ya que constituyen un pilar fundamental para entender la tasa y su naturaleza jurídica.

De lo analizado hasta el momento podemos establecer algunas características generales de las tasas, que nos ayudan a entender mejor el fin de las mismas. Y estas son:

- El Estado por su potestad coactiva puede exigir el pago de esta especie tributaria.



- Es necesario que la prestación del servicio sea brindado por un ente público para que exista una contraprestación.
- El servicio público que se presta debe ser individualizado para el contribuyente, es decir tiene que ser divisible, por ejemplo: internet, agua, luz, etc.
- El dinero que se recauda por concepto de tasa tiene que ser la cantidad exacta por ese servicio prestado, no puede ser mayor ni tener un destino diferente que le dé su creación.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA DE LA TASA

Al ser la tasa una de los tipos de tributos, es parte de las prestaciones obligatorias que establece el Estado, sobre la base de las atribuciones que la Constitución le ha otorgado, para financiar su gasto público. Debemos tener claro que además de los aspectos en común que cada tributo posee, las tasas tienen sus peculiaridades que marcan diferencias con los otros tributos.

El hecho Generador.- El Código Tributario al hecho generador lo define de la siguiente manera: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. En lo que concierne a la tasa las circunstancias que dan origen a esta especie tributaria se relacionan con la prestación de servicios públicos y la utilización de bienes de dominio público. De su lado, el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), al referirse a la facultad que poseen los municipios para crear tasas, refiere que los mismos se establecerán respecto de los servicios públicos que se presten.

“Artículo 568.- Servicios sujetos a tasas.- Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios:

- a)* Aprobación de planos e inspección de construcciones;
- b)* Rastro;
- c)* Agua potable;
- d)* Recolección de basura y aseo público;
- e)* Control de alimentos;
- f)* Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales;
- g)* Servicios administrativos;
- h)* Alcantarillado y canalización;
- i)* Otros servicios de cualquier naturaleza.

Cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de éstos servicios públicos, a través de las respectivas ordenanzas”.

2.1. Naturaleza Jurídica de la Tasa.

Sobre las tasas, Gustavo Diez sostiene que “La actuación estatal vinculante es uno de los elementos característicos y tal vez el más importante, que permite definir si un tributo es una tasa; el hecho generador de este tributo es la prestación de un servicio realizado, que está vinculado con el sujeto a pagar la contraprestación”, este criterio es compartido por José Antonio Sánchez Galiana, quien sostiene: “Se ha considerado como elemento esencial en la configuración del hecho imponible de cualquier tasa, la realización de la actividad administrativa que afecta de modo particular al que está obligado a satisfacerla y que, en realidad, es la nota esencial que la diferencia del impuesto”.

La doctrina en su mayoría asocia el hecho generador de este tributo a la prestación de servicios por parte del Estado a través de sus diferentes Instituciones o entes Administrativos. Para Juan Martín Queralt, el hecho imponible se entiende ejecutado cuando “Se produce una situación que, prevista y regulada en la correspondiente ordenanza fiscal, supone la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local o provoca la utilización de servicios o la realización de actividades por parte de los órganos locales que beneficia o afecta de modo particular a determinados contribuyentes”. Este es un criterio de mucha importancia para nuestro estudio, ya que de forma muy clara establece las diferentes actividades que componen el hecho generador de la tasa.

En nuestra doctrina tenemos criterios como el de Rodrigo Patiño Ledesma que manifiesta: “El hecho imponible de las tasas se sustentará en las siguientes elementos: la utilización privativa de bienes de uso público local, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa”.

Con estas concepciones que he considerado relevantes para el estudio de esta especie de tributo, podemos tener mayor claridad para poder identificar las actividades que forman

parte del hecho generador y así mismo podemos determinar el campo de acción en el que se va a desenvolver el Estado para el establecimiento y recaudación de este tributo. Para poder tener una idea totalmente clara sobre la Naturaleza de este tributo, es necesario analizar cada una de estas actividades que forman parte del hecho generador de la tasa.

En cuanto a la *utilización especial del dominio público*: El Estado tiene bajo su potestad los bienes públicos, los mismos que se dividen en dos tipos, los que están destinados para el uso de toda la colectividad, pero tiene la facultad de cuando así lo considere necesario, permitir el uso de los mismos de una forma privada. Sobre esto Martin Queralt nos brinda una importante explicación:

“La utilización por un particular de los bienes que son de dominio público o su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los entes publico titulares de esos bienes concedan, con carácter previo, una autorización u otorguen una concesión. En consecuencia si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización con dicha finalidad, pagando la oportuna prestación patrimonial”.

Mercedes Ruiz Garijo, hace una explicación sobre lo que debe entenderse por el uso especial y privativo de los bienes públicos, sobre lo que sostiene: “Uso especial cuando concurren circunstancias de este carácter que coloca al usuario en una situación distinta del resto del público, y uso privativo que se realiza por ocupación de una porción del dominio público, de modo que limita o excluye la utilización de los demás interesados”. Sin embargo parte de la doctrina no considera a esta concepción como un hecho que dé lugar al establecimiento de la tasa. Martín Queralt, sostiene: “La utilización por un particular de los bienes que son de dominio público o su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los entes públicos titulares de esos bienes demaniales = (cuyo significado en el derecho español es el de bienes de dominio público) concedan, con carácter previo, una autorización u otorguen concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización con dicha finalidad, pagando la oportuna prestación patrimonial”. De lo que podemos colegir que para que se otorgue el uso privado, es necesario que el particular posea una



autorización previa, y es precisamente aquí que se genera la relación entre el Estado y el contribuyente.

Es necesario analizar cuando estamos frente a una tasa que nace por ocupación o aprovechamiento de bienes públicos. Y por ende es necesario realizar un minucioso análisis de la finalidad de esa ocupación y sus circunstancias.

Por otro lado tenemos también la *Prestación de servicios por parte del Estado o sus entes Administrativos*, en cuanto a este punto cabe recalcar que doctrinariamente ha sufrido varias discusiones con la finalidad de identificar cuáles son los servicios o actividades por las que el Estado debe fijar el cobro de una tasa. La doctrina ha fijado dos puntos de análisis: Servicios inherentes al Estado y la prestación de servicios.

En cuanto a los servicios inherentes al Estado, tenemos algunos criterios, como Giampietro Borrás, quien dice que la tasa “se caracteriza por corresponder, exclusivamente por servicios, que por su naturaleza sean esenciales del Estado; o que la tasa solo tendría carácter tributario cuando se trata de servicios inherentes a la soberanía estatal, es decir, cuando este destinada a retribuir un servicio consistente en una función propia del Estado”, en base a este criterio surge una discusión sobre cuáles son esos servicios inherentes que debe prestar el Estado.

Es muy complejo poder establecer los servicios esenciales que debe brindar el Estado y determinar por cuales se debe imponer el cobro de una tasa, por dicha complejidad algunos doctrinarios como Giampietro Borrás coinciden en que es “Prácticamente imposible distinguir jurídicamente entre servicios inherentes a la soberanía del Estado y los restantes”. Otro punto relevante para un mejor entendimiento de esta especie de tributo es el concepto que surge como conclusión en la XV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, que en relación a la tasa y precios públicos, manifiesta: “para que se configure la tasa es indispensable que el servicio sea preparado por el Estado en su condición de tal, en cualquier otro caso se configura el precio”. También sostiene lo siguiente: “Corresponde a la decisión política determinar los servicios en cada momento histórico y en cada organización política determinan la exigencia de una tasa sin que parezca posible establecer las características esenciales de cada servicio”. De aquí podemos entender que no es posible fijar con exactitud cuáles son esos servicios especiales o inherentes al Estado, por la constante transformación de la sociedad, es decir la sociedad no es estática, está en constante evolución de acuerdo a sus propias

necesidades, sin embargo, este es un tema tan delicado que es necesario tomarlo con la mayor cautela posible, para que en un momento determinado no se convierta en una razón de peso para el abuso al imponer este tributo. Como conclusión podríamos decir que si bien no es posible diferenciar plenamente los tipos de servicios que el Estado presta, puede considerarse que aquellos en los que, como consecuencia del modelo adoptado o de las políticas estatales asumidas, el Estado los organiza y presta directamente, se pueden cobrar tasas.

Un aspecto relevante y que también sirve para poder identificar cuando un servicio está sujeto al cobro de una tasa y cuando no lo está, es el referirnos a los principios de gratuidad y onerosidad en la prestación de servicios que el Estado otorga. Sobre los servicios que son prestados por la Administración y que poseen la característica de ser gratuitos, solo mediante una ley previamente establecida podrán dar origen a la tasa, la doctrina ha señalado que los servicios que son esenciales o inherentes al Estado son los que van a estar sujetos al principio de gratuidad, esto se sustenta, en razón de que se encuentra establecido en la Constitución, que ciertas actividades o servicios que por su naturaleza son destinados para garantizar una vida digna a los ciudadanos, siendo potestad del Estado prestarlos, por medio de los organismos que lo conforman. Por ende existe una vinculación entre el principio de gratuidad y los servicios y actividades esenciales del Estado.

Ángel Schindel, dice que “Siendo actividades imprescindibles y no susceptibles de ser dejadas de prestar, llevan implícitas el principio rector de presunción de gratuidad, el que solo puede ser modificado mediante una ley que precise quienes y cuando deben sufragar dichas actividades mediante un tributo”, Ramón Valdés Costa, manifiesta que: “los servicios inherentes al Estado son en principio gratuitos y que su prestación solo puede estar gravada mediante un acto de imperio del Estado que establezca un tributo con ocasión de esa prestación”, también sostiene que: “Los servicios de naturaleza económica que no reúnen esas características y que son prestados por el Estado por razones de oportunidad o conveniencia, en consecuencia con los particulares o en régimen de monopolio, se rigen por el principio inverso de onerosidad”.

En cuanto a la prestación que se refiere impuesta por un régimen de monopolio, se debe entender que es el Estado el único ente prestador de servicio, debido a la naturaleza del mismo. Las resoluciones de las XV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario,

encontramos que: “La utilización del servicio monopolizado esta impuesta obligatoriamente por la ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es un acuerdo de voluntades, sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo, que debe ser cumplido con todos sus requisitos Constitucionales”.

De lo analizado, podemos concluir que los servicios prestados por el Estado, su vinculación con la gratuidad u onerosidad, su prestación en régimen de monopolio, su recepción voluntaria u obligatoria, dan los lineamientos a partir de los cuales podemos identificar las actividades o servicios que deben ser considerados para el cobro de una tasa. Sin embargo, es importante tener presente, que siempre va a depender del análisis que se realice para cada caso en concreto, solo así podremos identificar cuando estamos frente a una prestación tributaria; o a cualquier otra prestación patrimonial de carácter público. Como lo hemos dicho ya, es una tarea compleja poder determinar cuáles son las actividades o servicios inherentes al estado, pues esto va a variar según las necesidades y cambios que experimente la sociedad. Para ello será necesario revisar la normativa interna de cada país, y analizar así cada una de las características y peculiaridades establecidas para la creación de un tributo. En nuestro país, el artículo 568 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), para los gobiernos municipales y metropolitanos regula cuales servicios que están sujetos al cobro de una tasa.

Otro punto importante que debe ser analizado, debe ser la finalidad que motiva al Estado el establecimiento de la actividad o servicio a prestar. Martin Queralt, realiza una reflexión, que permite establecer una distinción general de este tributo: “Se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o prestación de un servicio en régimen de derecho público, que afecte al sujeto pasivo cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente por el sujeto, bien porque resulten impuestos por disposiciones legales o reglamentarias, o bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitantes; así mismo, la realización de actividades o prestación de servicios por la administración conllevará el pago de una tasa cuando esas actividades no se presten o realicen por el sector privado”

Como parte de la naturaleza jurídica de la tasa, es importante también analizar el fundamento de este tributo, como la prestación o contraprestación que se paga al Estado por el servicio o actividad que presta. Sobre la consideración de la tasa como contraprestación, la doctrina ha sido bastante crítica al respecto, pues sostienen que ello implicaría dotarle a la tasa de voluntariedad con respecto al sujeto que la va a adquirir dicho servicio o actividad; y este aspecto es totalmente opuesto con las características de los tributos que son la obligatoriedad y coercitividad. José Vicente Troya Jaramillo señala sobre este punto que “No es apropiado considerar a la tasa como una contraprestación, pues dicho término denotaría un carácter contractual, que no le es aplicable”

Cesar García Novoa, señala que “La tasa es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que es referible, solo, a cuestiones contractuales”.

Con todo lo que hemos analizado queda clara que la tasa al ser una de las categorías de los tributos, debe participar, como es lógico, de todos sus rasgos característicos. Las características generales de los tributos son:

- **PRESTACIÓN EX-LEGE:** Es decir que los tributos solo pueden ser establecidos mediante ley correctamente expedida por el órgano competente.
- **UNILATERIDAD:** Son prestaciones unilaterales, ya que el Estado establece cada tributo en base de la potestad que posee, potestad tributaria otorgada mediante la Constitución, en tal razón, aquí no interviene la voluntad de los contribuyentes, los mismos que al ser creados son obligatorios y pueden ser exigidos aun en contra del obligado.
- **COERCITIVIDAD:** Esta característica de los tributos está íntimamente vinculada con la unilateralidad, ya que al ser prestaciones obligatorias establecidas por el Estado en pos de su potestad, el contribuyente no participa con libertad y voluntad sobre los tributos y su relación jurídica cuando se produce su hecho generador.

- **FIENES FISCALES:** Como ya lo hemos analizado la finalidad primordial de todos los tributos es la de procurar ingresos suficientes, para que el Estado pueda cumplir sus fines y solventar así las necesidades de sus habitantes. Es decir son los medios por los cuales se puede obtener los recursos necesarios para solventar el gasto público.
- **PRESTACIÓN PECUNIARIA:** Ya lo hemos dicho, los tributos son creados con el fin principal de aportar significativamente para que el Estado a través de sus diferentes administraciones y entes públicos puedan financiarse, por ello es que se ha establecido que el pago de las diferentes obligaciones tributarias sea en dinero.

Están son las características generales de los tributos, participando de todas ellas las tasas, claro está que posee características propias que serán objeto de análisis dentro de nuestro estudio

2.2. REGULACIÓN VIGENTE:

Con respecto a la regulación de la Tasa en nuestro ordenamiento jurídico, si bien en el mismo no encontramos definida a esta especie tributaria, es importante analizar varios puntos relevantes en relación a su creación y a la potestad que poseen los diferentes órganos del Estado. La Constitución de la Republica, expedida en el 2008, ha dispuesto la distribución de competencias a los diferentes organismos que conforman el Estado, es decir se ha concedido a distintos niveles de gobiernos competencias exclusivas para la realización de ciertos actos. Por ello dentro nuestra carta magna encontramos disposiciones claras y bien definidas sobre las competencias de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, con el fin de que sus facultades sean cumplidas de manera adecuada y eficiente. En el Art. 238 de la Constitución, podemos ver que se dota a los gobiernos autónomos descentralizados de autonomía política, administrativa y financiera, pero siempre bajo los lineamientos establecidos por la Constitución y con la finalidad de satisfacer de forma directa las necesidades dentro de cada jurisdicción. Estos, según la misma norma se regirán por los principios de: solidaridad, subsidiaridad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana.

El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), en cuanto a sus objetivos y según con lo dispuesto en la Constitución, en su Art. 2 literal a y c establece lo siguiente: “Son objetivos del presente código:

- La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados en el marco de la unidad del Estado ecuatoriano.
- El fortalecimiento del rol del Estado mediante la consolidación de cada uno de sus niveles de gobierno, en la administración de sus circunscripciones territoriales, con el fin de impulsar el desarrollo nacional y garantizar el pleno ejercicio de los derechos sin discriminación alguna, así como la prestación adecuada de los servicios públicos”.

De igual manera dentro del COOTAD, encontramos atribuciones y competencias de los diferentes órganos de gobierno, cuya finalidad es brindar una mejor administración estatal a través de la descentralización. Es importante dentro de nuestro estudio, analizar la autonomía financiera que ha sido dotada a los gobiernos autónomos descentralizados para además de obtener el presupuesto general del Estado, estos puedan crear sus propias políticas para generar ingresos.

Sobre la autonomía financiera, hay que entenderla como la posibilidad de generar recursos propios que permitan realizar de manera eficiente todas las atribuciones que la Constitución y la ley les ha otorgado, además la posibilidad de utilizar libremente esos recursos en las actividades que se estimen necesarias. En este sentido el Art. 270 de la Constitución establece lo siguiente: “Los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado de conformidad con los principios de subsidiaridad, solidaridad y equidad”. El Art. 5 inciso cuarto del COOTAD sobre la autonomía financiera señala lo siguiente: “La autonomía financiera se expresa en el derecho de los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa predecible, oportuna, automática y sin condiciones los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General del Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley”.

Por otro lado es importante entender la manera en la que los gobiernos autónomos descentralizados se proveen de ingresos propios, el Código Orgánico de Organización

Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), su Art. 172 inciso segundo al respecto nos indica que: “Son ingresos propios los que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas; los de venta de bienes y servicios; los de renta de inversiones y multas; los de ventas de activos no financieros y recuperación de inversiones; los de rifas; sorteos; entre otros ingresos”. De lo que podemos concluir que parte de los ingresos propios que deberán obtener los gobiernos autónomos descentralizados serán a través de las diferentes especies tributarias.

Los ingresos tributarios son importantes para que las diferentes administraciones cuenten con recursos propios que les permitan cumplir sus fines y además establecer políticas de trabajo y prestación de servicios que no podrían financiarse solamente con las asignaciones presupuestarias. Por ello los gobiernos autónomos descentralizados han sido dotados de la potestad de administrar los impuestos, de establecer tasas y contribuciones especiales, con observancia a lo que la Constitución y la ley han establecido para estas situaciones.

En lo que se refiere a la tasa que es materia central de nuestro estudio, la Constitución determina que los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen la potestad tributaria de crear tasas y contribuciones especiales.

2.2.1 Potestad Tributaria.-

Debe entenderse como la autoridad que tiene el Estado para exigir en su territorio por medio de la creación de tributos, el aporte al financiamiento del gasto público, cuyo máximo propósito es garantizar a la comunidad un nivel de vida adecuado. Sobre este tema Héctor Villegas manifiesta que: “Potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas su competencia tributaria especial”. Como ya lo hemos venido mencionando y lo menciona también Villegas; potestad tributaria es aquella que el Estado posee para imponer tributos para poder cumplir con sus finalidades. Esta facultad es atribuida también a los gobiernos autónomos descentralizados para la creación de tasas.

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), es el cuerpo normativo que regula la actividad de los gobiernos autónomos descentralizados, puesto que en él se desarrollan las atribuciones ya otorgadas por la Constitución. Por lo establecido en la Constitución en materia tributaria el COOTAD, es

el cuerpo normativo que va a regular las facultades para la creación de tasas y contribuciones especiales, en relación a las tasas el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización regula en varios de sus artículos a esta especie tributaria.

El COOTAD, atribuye facultad normativa a los concejos provinciales y regionales, concejos municipales y distritos metropolitanos, así como la facultad para dictar normas de carácter general como ordenanzas, acuerdos y resoluciones, las mismas que serán aplicables en sus respectivas circuncisiones, esto se encuentra regulado en el Art. 7 de este cuerpo normativo; dicha facultad se entiende como la potestad que tienen estos niveles de gobierno para crear tasas de acuerdo a sus necesidades propias y a sus competencias.

El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), dentro de sus disposiciones tiene varios artículos, en los cuales se les otorga la facultad para crear, modificar o extinguir tasas de los diferentes niveles de gobierno. Entre dichas atribuciones, que en el COOTAD se encuentran establecidas, en primer lugar, el concejo regional regulado en el Art. 34 literal d), que otorga la potestad para: “Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute”, en este punto cabe señalar que a pesar de que se encuentran previstos, aún no existen como tales, por lo tanto cuando lleguen a consolidarse, entre sus atribuciones estará la de crear tasas. Sobre los concejos provinciales en el Art. 47 literal f) de este cuerpo normativo se les confiere la misma facultad: “Crear, modificar, extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y las obras que ejecute”. Los gobiernos municipales están regulados en el Art. 57 literal c) del código: “Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecuta”. Esta misma atribución es otorgada a los Distritos Metropolitanos.

Conforme el COOTAD, los GADS pueden ser de nivel regional, provincial, municipal, parroquial y distritos metropolitanos, de estos, los gobiernos regionales, provinciales, cantonales y distritos metropolitanos han sido dotados de facultad legislativa y de fiscalización; y a su vez, en ejercicio de la potestad legislativa pueden crear tributos. En el Art. 55 del COOTAD se faculta a los municipios y distritos metropolitanos para mediante ordenanzas crear, modificar, exonerar o suprimir tasas. En cuanto se refiere a

los Distritos Metropolitanos el mismo COOTAD en el Art. 85 les otorga las mismas competencias de los gobiernos cantonales, provinciales y regionales; lo que debe entenderse como la facultad tributaria para crear tasas.

2.2.2. Facultad Tributaria.

El COOTAD es el cuerpo normativo que señala las facultades tributarias que poseen los gobiernos autónomos descentralizados en concordancia a lo que la Constitución regula. El Art. 179 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), sobre la facultad tributaria dice lo siguiente:

“Los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.

Con la finalidad de establecer políticas públicas, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán fijar un monto adicional referido a los impuestos a todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles.

De la misma manera, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento.

Los recursos generados serán invertidos en la región de acuerdo a sus competencias bajo los principios de equidad territorial, solidaridad y en el marco de su planificación.

Esta facultad tributaria es extensible a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos”.

Esta disposición se refiere a la facultad tributaria de los gobiernos regionales y de los distritos metropolitanos, los que están dotados del poder para crear tasas. En cuanto a la facultad tributaria de los gobiernos provinciales el Art. 181 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), señala que:

“Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales podrán crear, modificar o suprimir mediante normas provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial”.

Sobre los gobiernos municipales el COOTAD señala en su Art. 186 que:

“Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad; por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad; el uso de bienes o espacios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de la plusvalía”.

2.3 CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DE LAS TASAS:

Como ya lo hemos mencionado tasa es una prestación en dinero que el contribuyente debe pagar, cuando este ha recibido un servicio, actividad administrativa, ha usado espacios públicos, que han sido efectivamente prestado por el ente recaudador, es decir la tasa es pagada solo por las personas que hagan uso de un servicio. Al ser la tasa una especie tributaria que ha generado muchas confusiones en cuanto a su naturaleza y elementos, es necesario en este punto empezar a analizar sus características específicas.

1. PRESTACIÓN DEL SERVICIO O ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA:

Lo primero que debemos señalar es que es esencial que el servicio o la actividad prestada sean efectivos. Sin embargo algunas corrientes doctrinarias sostienen que se puede establecer tasas no solo por la prestación efectiva de servicios o actividades que el Estado brinda, sino también, por su prestación potencial. Sobre esto el Modelo de Código Tributario de América Latina en su Art. 11 establece que: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”. Sobre esto también existe quienes piensan distinto y están en desacuerdo con lo expuesto,

Dino Jarach quien realizó un análisis sobre el Modelo de Código Tributario de América Latina, señala: “No me parece aceptable que la tasa pueda justificarse como un servicio individualizado pero meramente potencial. Lo dicho ha sido la defensa esgrimida por los Municipios de Argentina, como justificación de las tasas recaudadas por los servicios no prestados. La mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente, hacia el sujeto, no constituye base suficiente para establecer una tasa y esta no puede ser válidamente exigida”.

De lo que hasta el momento hemos estudiado y de acuerdo a lo que la doctrina establece, es de vital importancia que el hecho generador que constituye a la tasa exista una efectiva prestación del servicio hacia el contribuyente. Pérez Royo manifiesta que: “la forma de explicar jurídicamente el concepto de tasa se basa en la referencia a la estructura de su presupuesto de hecho imponible, el cual incluye como elemento central la efectiva prestación de un servicio público”.

También es importante mencionar el aporte de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que entre sus conclusiones señala como característica esencial de la tasa la efectiva prestación del servicio; en el tema “Las Tasas y Precios Públicos”, numeral 7) textualmente señala lo siguiente:

“Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando este se resista a recibirlo.

La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importante para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto”.

Sobre la posibilidad de establecer una tasa por la prestación potencial del servicio, se lo tendría que considerar desde el punto que tal servicio sea realmente utilizado por el contribuyente, lo que quiere decir que la administración cumple con sus obligaciones, al poner a disposición de los contribuyentes el servicio correspondiente que constituye su potencialidad.

Gustavo Diez señala: “La prestación efectiva se da cuando el contribuyente recibió o utilizó el servicio, mientras que la potencialidad ocurre cuando, tratándose de tasas que son de interés general, es el sujeto el que opta por el uso o no del servicio. Es decir, si el

servicio es ofrecido y puesto a disposición del usuario, aunque no lo use, debe pagar el tributo, pues existe la potencialidad de su uso. Es fundamental reconocer que la potencialidad no es del Estado, sino que es un derecho del contribuyente.”

2. *DIVISIBILIDAD.*

Se refiere a los servicios de los cuales se pueden recaudar tasas, estos deben ser capaces de cuantificación y deben ser individualizados con relación a los contribuyentes que adquieren tal servicio, siempre en base al vínculo existente entre el hecho generador con la actividad que desempeña el ente Administrativo. Sobre este tema Giampietro Borrás señala que: “la tasa responde para la concepción en estudio, a servicios y necesidades individuales e indivisibles, es decir, su destino reside en responder a la prestación de servicios de tal índole que satisfacen las necesidades de esa especie”.

La doctrina en su mayoría considera a la divisibilidad como una de las características esenciales de la tasa, Ramón Valdés Costa, en cierta forma hace una crítica a lo que señala Giampietro Borrás, puesto que para él, el autor tiene una perspectiva diferente de lo que es la divisibilidad, manifiesta que: “Si el servicio es indivisible falta uno de los presupuestos básicos de la tasa, no se podrá individualizar a la persona que lo utiliza particularmente o que da lugar a su funcionamiento”.

De igual manera en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de forma unánime se concluyó que: “Tanto en el caso de la tasa como en el precio, es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo, a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago”. Gustavo Díez así mismo menciona que: “Es necesario que el servicio que presta la tasa pueda fragmentarse en unidades de uso o consumo, para hacer posible la particularización cada persona”.

La divisibilidad para Ángel Schindel: “Implica necesariamente una serie de inmediatez entre el servicio y el contribuyente obligado al pago”, tomando en cuenta cual es la actividad estatal que da inicio a la prestación de servicios, que tienen como fin el cobro de una tasa. Giannini por su parte opina que: “La tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que solo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente”.

De todo lo que hemos mencionado es claro la importancia de la divisibilidad en la prestación de servicios y por ende para establecer la tasa para cada caso. Esta característica es muy importante para poder identificar correctamente en que caso estamos frente a la especie tributaria denominada tasa. Sin embargo es necesario señalar que esta característica no es exclusiva de la tasa, pues también forma parte de las características de los precios públicos.

3. VOLUNTAD.-

Sobre la voluntad, han surgido varios criterios que consideran que la tasa tiene carácter voluntario, en el sentido que existe ocasiones en las que el contribuyente solicita a la Administración un servicio determinado. Sin embargo, dentro de las características propias que forman las prestaciones tributarias están: unilateralidad, coercitividad, obligatoriedad, ex Lege, en la que la voluntad no entra a formar parte, pues para la creación del tributo no es necesario la voluntad del contribuyente; sobre esto una concepción importante es la de Ángel Schindel que señala que: “Siendo la tasa un tributo y por ende exigible en forma coercitiva, el contribuyente no puede soslayar su obligación de abonar una tasa; si respecto de él se ha producido el hecho imponible, rehusando la utilización del servicio”.

Ramón Valdés Costa, hace un análisis muy interesante al respecto, dice: “Una cuestión es que el servicio se preste de oficio, o a demanda del particular, y otra que la fuente de la obligación sea la ley o el consentimiento del obligado”. Lo que quiere decir que no afecta bajo ningún concepto la naturaleza del tributo por la forma en la que el servicio es prestado, es decir, ya sea de oficio o por petición del contribuyente, pues, la naturaleza del tributo está determinada en la ley o en la norma por la cual se fundamenta su creación, y es justo en este punto en el cual no interviene la voluntad del contribuyente. Ángel Schindel, sobre esto también hace un aporte significativo, y manifiesta que: “Si bien puede existir situaciones en las que el usuario puede tener la decisión de utilizar o no a un servicio, en tanto no se encuentre obligado a tomarlo, estaríamos frente a la hipótesis de no sujeción por no haberse verificado en su respecto el hecho imponible. Es decir la tasa siempre será obligatoria.”

4. DESTINO DE LO RECAUDADO.-

Como lo hemos mencionado en nuestro estudio, los tributos son potestad del Estado, el fin principal de todos los tributos y por ende el de la tasa es el de aportar al gasto público, el Estado puede obtener los recursos necesarios para su financiamiento, para cumplir con sus finalidades a través del establecimiento de tributos, prestando servicios efectivos y eficientes para el correcto desenvolvimiento de la comunidad.

La tasa es un tributo que es cobrado por la prestación de un servicio público o por una actividad desarrollada por un ente Administrativo, es lógico entender que lo que se obtenga de tal prestación sea destinado a mantener y financiar el servicio o actividad que se presta, existen algunos autores que se pronuncian sobre esto, como Gustavo Diez que manifiesta que: “Si el producto de la tasa se destinase a otros fines no relacionados con el servicio que la origina, se estaría clara y concluyentemente frente a un impuesto”.

Es necesario, sin embargo, señalar que por la relación existente entre el establecimiento del tributo y la actividad del Estado se van a presentar casos en los cuales se encontrara una ventaja reflejada en el obligado, en este sentido, es importante mencionar lo que González García sostiene: “Entre los elementos configuradores del hecho imponible de la tasa debe estar presente una actividad administrativa referida al sujeto pasivo de la misma. Es lógico suponer que esa actividad administrativa normalmente se derivarán beneficios o ventajas, pero tal efecto no es jurídicamente exigible”.

Para Ramón Valdés Costa, “No se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación”. Es decir el destino de lo que se recauda por el cobro de la tasa, debe ser utilizado para el mantenimiento del servicio o actividad que se pone al servicio de la colectividad.

Otro de los autores que se ha pronunciado sobre que el destino de lo recaudado debe ser para el servicio o actividad es Guillermo Teijeiro, quien manifiesta que: “El monto de lo recaudado en virtud de una tasa no puede destinarse a una actividad ajena al servicio que le da origen, lo que se recaude por la tasa debe ser destinado a cubrir el costo de los servicios cuya prestación ha determinado la imposición de tributo”. Sin embargo otra parte de la doctrina ha manifestado que lo que se recaude por la imposición de este tributo debe ingresar al presupuesto de la Administración, sin que exista perjuicio alguno.

José Juan Ferreiro Lapatza, sostiene que: “Las tasas son tributos creados y establecidos por el Estado, son ingresos del Estado, cuyo importe debe ser ingresado en el tesoro público, cuyo producto debe ser utilizado para financiar los gastos del Estado en general, sin afecciones particulares. Las tasas son tributos que siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos del Estado”. De lo señalado, es obvio que no se considera necesario que lo recaudado de la tasa, tenga que ir al mantenimiento del servicio, por el contrario se dice que debe pasar a formar parte del presupuesto general de la Administración. En la misma línea, para Fernando Pérez Royo las tasas están regidas por el principio de no afección, por tanto, lo que se haya recaudado por concepto de tasas debe formar parte del presupuesto de la Administración y no solo para el servicio que da origen a la tasa.

Pese a lo que se ha mencionado, un aporte significativo es el de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, que al referirse sobre el destino de lo recaudado por concepto de tasa, no debe ser otro que el financiamiento del servicio o actividad estatal que lo origina. Textualmente la resolución de XV Jornadas de Derecho Tributario dice: “La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal, que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias que rodean a la creación del tributo, surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla”.

Podemos concluir que lo que se recaude por concepto de tasa, por la efectiva prestación de servicio o actividad estatal, debe estar destinado al mantenimiento eficiente de tal servicio, corresponde obligación de la Administración vigilar por correcto sustento económico para el servicio que se presta, para que este en óptimas condiciones para el contribuyente que va a pagar por su prestación.

Al ser el destino de lo recaudado una característica esencial de la tasa, es necesario recalcar que este debe estar destinado al financiamiento y mantenimiento del servicio que motiva su creación. Pero más allá de esto, la ley o norma que crea y regula la tasa debe explicar el destino de lo recaudado, evitando así que los recursos que se obtengan

sean distraídos para otro tipo de actividades, que puedan afectar la realización del servicio o actividad estatal. Ramón Valdés Costa, considera que: “la ley no puede asignar el producto de la tasa a otro destino que el de la financiación del servicio que constituye su presupuesto de hecho. Si la administración, en los hechos, le da a una tasa legalmente establecida otro destino, se producirá una malversación de fondos, sobre lo cual no puede existir otra opinión diferente a la que es una cuestión ajena al derecho Tributario”. Es decir el tema que lo que se haya recaudado este destinado al servicio que se presta y no a otro distinto, es una cuestión que debe ser analizado por el Derecho de Finanzas Públicas, siendo así, es un tema ajeno al Derecho Tributario como bien lo señala Ramón Valdés Costa.

5. UNA RAZONABLE EQUIVALENCIA.-

Que exista una equivalencia razonable, quiere decir que, que exista una relación que se constituye entre lo que el contribuyente debe pagar y el costo que le representa a la Administración la prestación del servicio. Gustavo Díez sostiene “La tasa será legítima cuando su cuantía sea determinada en forma razonable y equivalente respecto del costo, siempre que el producto de la recaudación permita financiar los servicios prestados que originan ese tributo”. Es decir que para que la tasa no sea considerada como arbitraria e ilegítima, debe existir proporcionalidad entre el valor que se paga por el servicio y sus características.

No podemos ver a la razonable equivalencia como un cálculo matemático que determine exactamente cuál es lo proporcional a pagar por el servicio que se presta. Lo que no debe existir es desproporción entre el costo del servicio y al precio que se establece al contribuyente que recibe el servicio, es decir, que debe existir una razonable equivalencia.

La importancia de esta característica de la tasa, radica en que si el monto de lo que se cobra por concepto del servicio prestado, se excede de forma irracional se transforma en otro tipo de tributo, o caso contrario se convierte en inválido, por su falta de proporcionalidad, convirtiéndose en un pago indebido. Por esta razón la razonable equivalencia debe ser una de las características de mayor análisis a la hora de crear el tributo denominado tasa. En el Art. 566 del Código Orgánico de Organización

Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), sobre la razonable equivalencia que debe existir al establecimiento de las tasas señala que:

“Art. 566.- Objeto y determinación de las tasas.- Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en este Código. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal o metropolitana que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio. Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trate de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad o distrito metropolitano. El monto de las tasas autorizadas por este Código se fijará por ordenanza”.

En base a lo que el COOTAD establece es necesario analizar el principio de capacidad contributiva que se ve reflejado con esta disposición, este es uno de los principios que rige el derecho tributario y constituye uno de los requisitos para el establecimiento de tributos, en relación a la capacidad económica de cada persona, para que mediante el pago que cada uno realice se llegue a aportar al financiamiento del gasto público. En el tema puntual de la tasa, este principio interviene de forma especial, ya que la finalidad de este tributo no es el de imponer un valor determinado a cada persona con respecto su capacidad económica, su fin es el financiamiento de la Administración en relación al gasto que a esta le genera la prestación del servicio, por lo que el principio de capacidad contributiva llega a matizarse, en razón de lo explicado, no se debe considerar que este principio deja de dar sustento al tributo, a pesar que en la tasa se presente con menor fuerza.

6. VENTAJA.-

Es preciso destacar que la doctrina considera a la tasa como una contraprestación, pero ha sido objeto de discusión sobre si es necesario que exista una ventaja o beneficio que sea reflejada en el contribuyente que accede al servicio, y paga la respectiva tasa que ha

sido establecida para dicho servicio. Hoy en día, se considera más importante la naturaleza misma de la tasa ya que se han dado casos en los que el beneficio no se ha producido o de producirse no ha sido muy evidente, pero no por ello la tasa deja de ser tal, sigue teniendo validez jurídica. José Vicente Troya Jaramillo sostiene que: “Existen numerosos casos en los cuales la prestación tasa se exige por el otorgamiento de un servicio público divisible que beneficia al particular, pero existen otros, también numerosos, en los cuales ello no ocurre. Por lo tanto el beneficio que dimana del servicio no define la tasa, pues el mismo puede aparecer o no”.

La tasa es establecida de acuerdo a la potestad que tiene el Estado para crearla y exigirla por la realización de ciertas actividades, por ello no es correcto pensar que la tasa se satisface por el beneficio que percibe el contribuyente en razón del servicio al que accede y es brindado por el Estado. Sobre este tema, Ramón Valdés Costa, manifiesta que la condición necesaria y suficiente para que nazca la tasa, es el correcto funcionamiento del servicio ya sea que este genere o no ventaja para el contribuyente.

Las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario entre sus conclusiones establece que: “la percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa”.

En este punto podemos darnos cuenta que la ventaja o beneficio como una de las características esenciales de la tasa ha ido perdiendo fuerza en la actualidad, convirtiéndose en un elemento secundario, es decir, puede como no estar presente en la contraprestación que se genera entre el servicio prestado y el contribuyente que lo adquiere. Sobre esto Rodrigo Patiño Ledesma dice que: “No es admisible situar el sustento jurídico de la tasa en el concepto del beneficio, utilidad o ventaja que se otorgue a través de la actividad pública, porque esas situaciones de carácter personal constituyen una cuestión incidental.”

Por la vinculación que existe entre el establecimiento de la tasa y la actividad estatal, pueden generarse mayores casos en los cuales se produzca una ventaja con respecto del contribuyente, como ya hemos analizado, obviamente la actividad Administrativa al generar servicios debe estar dirigida al sujeto pasivo, por tanto es importante tener presente que de dicha prestación se va producir ventajas en relación al contribuyente, aunque jurídicamente esta no pueda ser exigible.

CAPITULO III

LOS PRECIOS PÚBLICOS

3.1. CONCEPTO DE PRECIO PÚBLICO

Precios públicos son contraprestaciones que el ente público percibe por la prestación de servicios o actividades que el Estado o una de sus Instituciones brinda, pero es necesario según lo que la doctrina ha establecido que es el servicio sea solicitado de forma voluntaria y que también un ente privado pueda realizar la prestación del servicio.

Los precios públicos son aquellos que emanan de la prestación de servicios o realización de actividades dentro del régimen de derecho público, pero es necesario que tales servicios o actividades cumplan las siguientes circunstancias:

1. Que el servicio que se preste o las actividades que se realicen sean realizadas de igual manera por el sector privado.
2. Y que esa solicitud del servicio o actividad sea hecha de forma voluntaria por el solicitante.

Sobre estos dos requisitos para que se pueda hablar de precio público, es necesario que estos deban presentarse de forma conjunta, solo ahí podemos decir que estamos frente a la figura de precio público. Si solo uno de ellos se presentaran no basta, pues, son necesarios los dos. Los precios públicos son ingresos de derecho público, y estos no son coactivos, es decir, que la recepción del servicio queda a voluntad del sujeto. La ausencia de coactividad es una de sus características principales de precio público.

El precio público es una de las prestaciones que ha causado mayores controversias, cuando se trata de contrastarla con la tasa, pues las dos figuras poseen particularidades que han generado conflicto a la hora de estudiarla. Precisamente gracias a los estudios realizado entorno de ellas, se ha logrado individualizarlas encontrando características propias que evitan confusiones entre las dos figuras tributarias.

El precio público es considerado un instrumento muy importante para las respectivas Administraciones, ya que con lo recaudado podrán obtener los ingresos suficientes para que sus funciones sean desarrolladas correctamente. Ramón Valdés Costa, sostiene que “Los precios públicos son ingresos que tienen como característica común, la de ser contraprestaciones por los bienes y servicios prestados por el Estado en el campo



económico, que desde el punto de vista jurídico, reconocen su fuente en el consentimiento del obligado y su causa en la ventaja o provecho que le proporciona la prestación estatal”.

Martin Queralt, define a los precios públicos como: “Contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público, cuando, prestándose también esos servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.

Es necesario decir que los precios públicos no constituyen prestaciones tributarias, ya que no poseen las características que forman a los tributos en general, como por ejemplo la coercitividad y la unilateralidad; y es esta particularidad la que constituye el comienzo para establecer las diferencias con las tasas, empezando desde su naturaleza jurídica, claro que entre estas dos figuras existen semejanzas, como, que de las dos se generan ingresos por la prestación de servicios o actividades por parte de la Administración.

Las tasas por otro lado son prestaciones tributarias, que son establecidas por la ley por ello es considerada como una obligación ex-Lege, teniendo como características ser coactivas y unilaterales, por tal razón decimos que no interviene la voluntad del contribuyente para el establecimiento de la tasa; mientras tanto los precios públicos constituyen prestaciones en las que se genera un acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado. José Juan Ferreiro Lapatza, para él “La tasa y precio se diferencia en que la tasa es un tributo, es decir, una obligación impuesta por voluntad unilateral de la ley; y el precio es una prestación que constituye el objeto de una obligación contractual, nacida naturalmente de la voluntad de las partes que intervienen en el contrato”.

Gustavo Diez, señala que: “Básicamente lo esencial del precio público refiere al carácter voluntario y al acuerdo de partes en la provisión y recepción de los bienes o servicios al pago de la retribución o el precio”.

Un aspecto importante que es necesario mencionar es el referente a la ventaja o beneficio que constituye una característica de estas dos prestaciones. Característica que ya la analizamos detenidamente en la tasa, en la que concluimos que puede como no

estar presente. En el precio público esta debe estar presente pues constituye una particularidad esencial, como ya lo habíamos señalado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en una de sus resoluciones textualmente señala:

“La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa.

Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa”.

Sobre los servicios que pueden ser prestados como precio público, Luis María Cazorla Prieto sobre este tema señala: “Es necesario que cumplan algunos requisitos, como que los servicios y actividades sean prestados tanto por el sector público, como el sector privado, es decir, que concurren las prestaciones de entidades públicas y entidades privadas sobre un campo determinado, ya que el objetivo de la Administración, en este caso es entrar al juego de libre competencia con el fin de procurar ingresos a sus arcas”. Por ello se dice que prima el principio de onerosidad, lo que es una particularidad diferente al fin de la tasa.

Cesar García Noboa, sobre los precios públicos señala que “Se puede exigir el pago por el precio público, cuando el servicio o actividad pueda ser prestado por el sector privado, por tratarse de un servicio no reservado al sector público y que no implica ejercicio de autoridad”.

La doctrina ha establecido varias diferencias existentes entre la tasa y precio público, pese que son dos prestaciones que han generado varias confusiones entre una y otra, la doctrina ha realizado estudios pormenorizados con el fin de identificarlas y atribuirles particularidades propias que evite confusiones entre ellas.

3.2. LAS TASAS Y SU RELACIÓN CON OTRAS ESPECIES TRIBUTARIAS:

Las tasas han recorrido un camino complicado, hasta llegar a consolidarse y ser reconocida como un tributo independiente, con características propias que permite

diferenciarlas de otras especies tributarias como los impuestos y las contribuciones especiales.

La doctrina clásica y Giannini como parte de ella, sobre la clasificación de los tributos los relacionan con las diferentes necesidades que el Estado satisface. Giannini manifiesta que: “Cuando se trata de necesidades colectivas, como defensa interior o exterior, por las que se presta un servicio indivisible, este debe financiarse por medio del cobro de un impuesto. Por otro lado, cuando son necesidades públicas las que el Estado debe satisfacer, da lugar al funcionamiento de un servicio público de carácter divisible cuya contribución debe ser retribuida a través del cobro de una contribución. Y cuando se trata de satisfacer una necesidad que es de interés general o público, se da lugar también a un servicio divisible, pero el cobro aquí es el de una tasa.”

Por otro lado la doctrina contemporánea, ha basado su clasificación tomando como base el hecho imponible de cada una de estas especies tributarias. Es necesario mencionar la clasificación realizada por Gerardo Ataliba, sobre tributos vinculados y no vinculados.

Los tributos vinculados se van a presentar siempre como la actuación del Estado, dirigida hacia el obligado, por otro lado los tributos considerados como no vinculados no existe una vinculación con la actividad estatal, es decir el presupuesto de hecho de la obligación está desligado de dicha actividad. Por lo mencionado podríamos decir que la tasa y contribuciones especiales forman parte de los tributos vinculados, mientras que el impuesto es un tributo desvinculado.

Por su parte Héctor Villegas nos dice que: “En el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir”.

3.2.1. LA TASA Y EL IMPUESTO.

En primer lugar es necesario recordar que el hecho generador que constituye la tasa está vinculado con la prestación de servicios o realización de actividades que son prestadas por el Estado, lo que es el fundamento de la tasa. Muy distinto ocurre con el impuesto, su hecho generador está dirigido de forma exclusiva a la riqueza que posea cada persona



sobre la cual recae este tributo, es decir según su capacidad contributiva. Para Giannini: “El impuesto se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica, referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público impositor”. Y la tasa por el contrario, necesita de la actividad del Estado, pues este es el fundamento para que nazca este tributo.

Sobre el destino de lo recaudado, por estas dos especies tributarias señalamos que, en lo referente a los impuestos, lo que se haya generado por concepto de ellos ira destinado al sustento de servicios y demás gastos que se generen, estos tienen carácter de indivisible, es decir lo recaudado va a ingresar al total de recursos que la Administración maneja. Las tasas como ya lo hemos estudiado, en cuanto a lo recaudado será destinado para financiar y mantener el servicio o actividad que dio origen a la tasa, por ello se dice, que los recursos que se recauden son destinados a satisfacer específicamente los servicios y actividades que son financiados por aquellos que los aprovechan.

3.2.2. TASA Y CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.

Estos dos tributos, han sido determinados como tributos vinculados como ya lo hemos mencionado con anterioridad, por la razón que para que estos puedan establecerse es necesario una actividad previa del Estado. Sin embargo, ya en el estudio de cada uno estos tributos podemos encontrar características propias y que sus hechos generados presentan marcadas diferencias.

Sobre la contribución especial Cesar García Noboa nos da una definición de este tributo, “Su hecho imponible consiste en el beneficio especial o un aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público”. De lo que García Noboa nos dice podemos colegir, que la actividad estatal está dirigida al establecimiento o ampliación de algún servicio público y a la realización de obras públicas, y estas actividades son las que van a generar un beneficio hacia el particular.

Las actividades que constituyen la razón de ser de este tipo de prestación, hay que señalar que están van dirigidas a producir un beneficio para la población. La contribución especial nace como consecuencia del beneficio que representa para la colectividad la realización del servicio o actividad, o por la ejecución de obras públicas,

y es esta situación la que ha generado una de las diferencias existentes con la tasa, ya que este tributo tiene como característica que sus servicios o actividades son divisibles, lo que quiere decir que el consumo de cada servicio o actividad será independiente a cada contribuyente, Michael A. Schindel realiza una comparación sobre estas dos prestaciones: “En las tasas el servicio o actividad que se presta tiene la característica de ser una prestación individual, la contribución especial, por el contrario, en tanto a la actividad estatal tiene el carácter de generalidad”.

Luis María Cazorla, en el mismo sentido señala que: “En la tasa la utilización o aprovechamiento del dominio público ha de ser privativa o especial en favor del obligado tributario y la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público es preciso que se **refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario**. Sin embargo, en la contribución especial hay, **como consecuencia de la realización de obras pública**, un beneficio claro para los ciudadanos en general, además de la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor fruto de la antedicha actividad pública”.

El beneficio que se genera para quien accede a cualquiera de estas dos prestaciones es otra de las características que nos permite diferenciar a estas dos especies tributarias. El beneficio constituye una característica fundamental de la contribución especial, lo que quiere decir que, siempre debe generarse un beneficio para el contribuyente como el aumento de valor de sus bienes, y esto permite el establecimiento de esta prestación. La tasa por su lado, el beneficio puede darse como no, y por lo tanto tampoco es representativo o influyente para la existencia jurídica de la tasa, para Ramón Valdés Costa sostiene que para que la tasa nazca a la vida jurídica, es suficiente que el servicio funcione, sin que importe que este proporcione o no ventajas a los particulares, y en la contribución especial la ventaja o beneficio representa una característica fundamental para su existencia.

3.3. LAS TASAS Y LOS PRECIOS PÚBLICOS.

Se denomina precio público a la contraprestación en dinero que recibe el Estado, por la prestación de un servicio que es solicitado de forma voluntaria por el contribuyente, dicho servicio también es ofrecido por el sector privado, pero siempre en régimen de Derecho público. El Estado ofrece un servicio (como por ejemplo, el servicio de



parqueadero del parque de la madre, que es del municipio) y cobra un precio por él, también lo podría hacer una empresa privada, pero lo que se perciba servirá para financiar el gasto público.

Como ya lo hemos estudiado la tasa, es un tributo se paga por el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades realizadas por un ente público. Tanto la tasa como el precio público son ingresos públicos de derecho público que obtiene el Estado para financiar el gasto público, aunque solamente la tasa es considerada como un tributo.

La tasa y los precios públicos son muy cercanos, los dos representa a servicios que son brindados por el Estado o por un ente privado hacia los contribuyentes, quienes al acceder al servicio deben pagar el valor establecido para el mismo. Entre las particularidades que forman parte de cada una de es importante señalar que los precios público son contraprestaciones, que generan ventajas para las dos partes, es decir, para el que brinda el servicio y para el que lo adquiere, por otro lado las tasas son prestaciones que el Estado crea, en base a la potestad que tiene para imponer tributos con el fin de autofinanciarse, pero esto no supone una ventaja para el contribuyente que está obligado al pago por la prestación del servicio al que accede. Por lo que podríamos decir que la tasa tiene carácter contributivo, mientras que el precio público es retributivo.

Otra cuestión relevante es la de la coactividad, esta característica no la vamos a encontrar en los precios públicos, pero esta si en la tasa ya que se trata de un tributo. En los precios públicos siempre vamos a encontrar la voluntad como su característica más importante, ya que el precio público es establecido contractualmente entre el ente que brinda el servicio y el particular que accede al mismo. La tasa, en cambio, la voluntad no opera en cuanto al nacimiento de la obligación y al pago de la misma, pues su creación tiene como característica de ser ex-Lege, incluso en la tasa el obligado puede ser obligado a cancelar el valor por el servicio que adquiere por la coactividad.

La tasa tiene como fuente la ley ya que está regida por el principio de legalidad, pero en el caso del Ecuador este tema ha sido matizado de cierta manera, pues, las tasas también pueden ser creadas mediante ordenanzas. Los precios públicos tienen como fuente al contrato, ya que se trata de un acuerdo de voluntades. Sin embargo, Martín Fernández opina que “Los servicios que son ofrecidos por el Estado y resultan ser esenciales para

el particular, los precios públicos que se pagan por el servicio terminan convirtiéndose en prestaciones patrimoniales impuestas las que deben estar sujetas al principio de legalidad, sin embargo, lo pagado sigue siendo la remuneración conmutativa del servicio”.

3.4. REFERENCIA DE TASA Y PRECIO PÚBLICO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA:

En mi criterio es importante realizar una breve referencia sobre la legislación española, ya que en nuestro ordenamiento jurídico sobre las tasas y precios públicos hemos adoptado esa influencia normativa.

3.4.1. LA TASA:

Según lo que establece la Ley General de Tasas y Precio Público, la tasa es definida de la siguiente manera: “Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

- 1) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
- 2) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”

Es importante señalar lo que dentro de la legislación española también existe la Ley Reguladora de las Haciendas, en la que también existe regulación sobre las tasas:

“Constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte, o beneficie de modo particular al sujeto pasivo; cuando, en todo caso, concurren las siguientes circunstancias:

- Que sean de solicitud o recepción obligatoria.

- Que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se traten de servicios públicos en los que este declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente”.

También sostiene que, “Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población, de otros urbanísticos o cualquiera otras.”

Como apreciamos de estas dos normas transcritas existen coincidencias, y podemos ver que hay dos partes claramente establecidas.

La primera que es una concepción de tasa que ha sido generalmente aceptada doctrinariamente y en la que se refleja que la tasa es un tributo, cuyo hecho imponible debe de ser la prestación del servicio o la realización de una actividad por parte de la administración, y esto debe afectar o beneficiar al sujeto pasivo. Por otro lado en la segunda norma transcrita, ya no se trata solo de precisar un concepto, sino, de establecer su aplicación, y esto se refleja cuando decimos que la tasa debe establecerse cuando dicho servicio o actividad impliquen una solicitud o recepción obligatoria, y que no pueda prestarse por el sector privado, porque está reservado legalmente al sector público.

Martin Queralt, acertadamente señala sobre los dos limites mencionados que: “El legislador entiende que en los supuestos indicados las prestaciones exigidas a los particulares han de establecerse y configurarse como tasas”. Sin embargo, José Juan Ferreiro Lapatz, realiza una crítica sobre lo dicho por Queralt, ya que para él, es impreciso en sus términos y de corto alcance en sus efectos.

Sostiene que “El estar incorporado en una ley ordinaria, carece de efectos con relación a futuras leyes y esto tiene un doble sentido:

- 1) El Estado puede establecer las tasas, sin atender a los lineamientos señalados por la Ley General de Tasas. Ya que una ley ordinaria del Estado no puede condicionar sus leyes futuras.

- 2) Cuando el Estado o las comunidades autónomas decidan, en el marco de sus competencias, financiar un servicio exigido a los particulares que lo utilicen el pago de una obligación ex-Lege de carácter público estarán, en todo caso, en cada caso, estableciendo una tasa y deberán, en todo caso, en cada caso, cualquiera que sea el presupuesto de hecho contemplado, obedecer las prescripciones constitucionales que regulan el establecimiento de los tributos”.

Lo que es importante analizar es cuando podemos hablar que el servicio o actividad son de solicitud o recepción obligatoria. Al respecto la Ley General de tasas y precios públicos, intenta orientar sobre este tema: “No se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando constituya condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados.”

Sobre lo transcrito de la norma legal, lo que Lapatza dice que es una norma que lleva al absurdo, pues sostiene que todos los servicios que son prestados a solicitud del solicitante conllevan una condición previa para su prestación, es decir, “para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados”, lo que Lapatza interpreta como que todos serían, según el criterio establecido por la ley, “obligatorios”.

En lo que se refiere a la voluntariedad, para la realización del hecho imponible de un tributo no puede servir para marcar su campo de aplicación, porque, salvo en algunos casos que son aislados, el hecho imponible de los tributos, son siempre de realización voluntaria.

Como conclusión, podemos decir, que las leyes analizadas recogen el concepto general de tasa y la entiende por aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad que afecta o beneficia al sujeto pasivo que accede al mismo.

3.4.2. PRECIOS PÚBLICOS:

En la ley de tasas y precios públicos definen al precio público de la siguiente manera: “Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por:

- A. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
- B. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.
- C. La prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concurren alguna de las circunstancias siguientes:
 - Que los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
 - Que los servicios o actividades no sean susceptibles de ser prestados o realizadas por el sector privado, por no implicar intervención de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que este declarada la reserva a favor del sector público

De esta manera la expedida ley de tasas y precios públicos incorpora en el ordenamiento jurídico español, una nueva figura denominada “precios públicos”, que es utilizada para designar a ciertos ingresos públicos. En este punto es necesario poder determinar cuál es la naturaleza de los precios públicos, para ello no es solo indispensable basarnos en lo que la ley nos dice pues sería contradictorio basarnos únicamente en ello. Sin embargo, vamos a hacer mención a lo que se encuentra establecido en la normativa española.

Como lo establece la ley de tasas y precios públicos; son precios públicos aquellas “contraprestaciones”, pero se lo debe entender, no en un sentido neto económico, sino, en el sentido de aquella prestación que genere un beneficio por el recibimiento del servicio o actividad prestada por la Administración. Es necesario buscar sustentos mucho más sólidos, que nos permitan establecer cuáles son los pagos hechos por concepto de precios públicos.

La ley de tasas y precios públicos, nos dice con toda claridad que “los pagos realizados por precios públicos son prestaciones de carácter público, es decir, son prestaciones de Derecho Público, que se encuentran sometidas a normas de Derecho público y a los



procedimientos administrativos correspondientes a la cobranza de los tributos y de las cantidades que, como ingresos de derecho público debe percibir”

Por lo tanto son precios públicos aquellas prestaciones de carácter públicas, que son percibidas por el Estado y sus entes públicos, por lo tanto constituyen obligaciones de Derecho Público. Pero la clave para poder resolver la cuestión sobre la naturaleza jurídica de la tasa, según la orientación que nos da Lapatza, es partir de la siguiente pregunta ¿los precios públicos son una obligación Ex-Lege, es decir, se trata de una obligación impuesta por la ley o es una obligación derivada de un contrato?

Antes es necesario analizar que si la obligación nace de lo que está establecido en la ley, con total independencia a la voluntad del obligado en cuanto a su creación y establecimiento, estamos frente a una obligación Ex-Lege; si por el contrario dicha obligación nace producto de un acuerdo de voluntades, dependiendo su existencia de la voluntad del obligado estamos frente a una obligación Ex-contratu. La Ley De Tasas Y Precios Públicos, señala con claridad lo siguiente:

“Los precios públicos podrán exigirse desde que se efectuó la entrega de bienes, se conceda la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público o se inicie con la prestación del servicio que justifique su existencia” Dentro de la misma ley, y en relación al mismo tema se señala que “cuando por causas no imputables al obligado al pago del precio no se realice la actividad, no tenga lugar la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público o no se preste el servicio, procederá la devolución del importe que corresponda, o, tratándose de espectáculos, el canje de las entradas cuando ello sea posible”. Y esto es totalmente lógico, pues una obligación que no está sometida a plazo ni a condición alguna, será exigible desde el momento de su nacimiento.

Se podría decir, entonces, que la Ley de Tasas y Precios Públicos, regula los precios públicos como obligaciones de pago que nacen de un contrato, el mismo que sigue las características de un contrato real, sin embargo, esto merece un sustento mucho más firme. Hay que entender al contrato real, como tradicionalmente se lo ha considerado, como un acuerdo de partes, que para su perfeccionamiento requiere el consentimiento. Por otro lado, es necesario considerar las reglas de fondo que deberán aplicarse a los contratos, que pretender dar lugar al pago de un precio público. De lo dicho, sin embargo, la Ley de Tasas y Precios Públicos, no hace alusión al mutuo consentimiento



como fuente de la obligación de pago de los precios públicos, por el contrario impone y exige el pago del precio público, cuando se considera realizado el hecho en ella previsto.

CAPITULO IV

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE TASA Y PRECIO PÚBLICO

4.1. SEMEJANZAS ENTRE TASA Y PRECIO PÚBLICO:

Es importante realizar un análisis sobre las tasas para poder establecer con claridad a las características de este tipo de tributos, y su relación con la figura de los precios públicos. Las tasas son una de las sub-especies tributarias que a lo largo del tiempo han generado una infinita discusión doctrinal en torno a la naturaleza de su hecho imponible especialmente por su confusión y/o similitud con otra forma de financiamiento (no tributaria) conocida como precios públicos. La discusión ha sido de tal nivel que es común encontrar a lo largo del estudio de los tributos ejemplos de ingresos estatales inicialmente calificados como tasas y que posteriormente han sido calificados como precios públicos y viceversa.

1.

Tanto la tasa como el precio público tienen como esencia del ingreso que se genera por la prestación del servicio o actividad estatal, sea este divisible, en unidades de uso o consumo a fin de que se pueda concretar una prestación específica respecto de quien está obligado al pago.

2.

La esencia de la tasa que el servicio o la actividad sean prestados efectivamente por la Administración al contribuyente; aun en contra de su voluntad. La prestación del servicio estatal constituye el presupuesto de hecho de la tasa.

Uno de los elementos más característicos e importantes de la tasa es la efectiva prestación del servicio al contribuyente y es esta la característica que ha permitido distinguir a la tasa de otras especies tributarias. Sobre la prueba de la prestación del servicio se puede decir que esta recae sobre la Administración.

La prestación efectiva del servicio es también una de las características del precio público y constituye una condición esencial para la existencia del precio público.

4.2. DIFERENCIAS ENTRE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS:

Como lo hemos analizado a lo largo de nuestro estudio, existen marcadas diferencias entre tasas y precios públicos, por ser figuras que han sido objeto de profundo estudio, y es así como se ha podido establecer características propias para cada una de estas dos figuras. La correcta determinación entre tasa y precio público es de gran trascendencia en especial desde el punto de vista jurídico; la finalidad es distinguir claramente que es tasa y que es precio público, y no solo esto ha permitido la distinción entre estas dos figuras, sino, también se ha establecido elementos diferenciadores con los impuestos y contribuciones especiales.

Es importante la distinción que se ha establecido entre precios públicos de otros ingresos tributarios, fundamentalmente, debido a que los ingresos tributarios están regidos como ya lo hemos analizado en materia tributaria por el principio de legalidad o de reserva de ley; mientras que el precio público puede ser fijado por la Administración.

1.

La característica fundamental que permite distinguir a la tasa del precio público, radica en la fuente jurídica de dicha obligación, en el precio público la fuente de la obligación es el acuerdo de voluntades entre el Estado o el ente Administrativo que brinda el servicio con el particular; y en el caso de la tasa la voluntad es unilateral y coactiva de la ley.

Si llegara a darse el caso que este elemento no se cumpliera en la práctica en aquellos servicios cuya naturaleza es contractual, porque se encuentran monopolizados de derecho o por el Estado; y además de ello su demanda es necesaria, lo que resulta ser una buena solución es que el ordenamiento jurídico aplique el principio de reserva de ley a ellos para que a través de ellos se fijen todos los elementos que constituyen la obligación.

Cuando se da el caso que la utilización de un servicio que además esta monopolizado, se da de manera obligatoria por la ley, es fácil concluir que la fuente jurídica de esto no es el acuerdo de voluntades, sino, la voluntad unilateral y coactiva del Estado, lo que nos demuestra que estamos ante un verdadero tributo, que cumple con todos las características y requisitos que la ley y la constitución los ha dotado.



2.

La tasa al ser una especie que forma parte de los tributos, se encuentra regida al principio de legalidad, por ello, la ley que la cree deberá tener de manera clara y precisa establecida la actividad que genera dicha obligación a pagar; así como también deberá tener claramente establecido los elementos que permitan cuantificarla y al sujeto pasivo.

3.

Una cuestión relevante, es la que se refiere a la ventaja o beneficio, que recibe el contribuyente, este es un elemento característico del precio público, dada la naturaleza contraprestativa de esta figura, la ventaja o beneficio que reporta la prestación del servicio que el Estado brinda es un elemento esencial del precio público.

Por el contrario, la ventaja o beneficio no constituye una característica fundamental de la tasa.

4.

La demanda o solicitud del contribuyente es otro elemento característico de los precios públicos, pues en el caso del preciso se requiere siempre que el que esté obligado a su pago demande o solicite el funcionamiento del servicio del servicio estatal, para que con ello pueda producirse una prestación específica a su respecto.

Por el contrario, la demanda o solicitud del contribuyente para que la actividad estatal se ponga en funcionamiento a su respecto, no constituye una de las características que forman parte de la especie tributaria denominada tasa.

5.

Una de las cosas que nos facilita poder establecer una diferenciación entre tasa y precio público, es recurrir de manera primordial a la caracterización de las actividades divisibles y vinculantes del Estado; el Estado como tal no podrá dejar de ejercer actividades jurídico-administrativas, dotado del poder que la constitución le ha otorgado para impartir justicia. Estos servicios o actividades que vienen derivados del concepto de soberanía y son inherentes a la existencia misma del Estado, hacen que su retribución

tenga naturaleza tributaria; dicho sustento lo encontramos en las resoluciones del as XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Todas las demás situaciones que se exigen por servicios que no tienen características señaladas, llegan a ser considerados precios públicos.

6.

Para que se llegue a configurar la tasa es de vital importancia y sumamente necesario que el servicio o actividad sean prestados por el Estado, en su condición de tal.

En cualquier caso en el que no se presenta esta condición se llega a configurar el precio público.

7.

La ley no podrá asignar lo que por concepto de tasa se recaude a un destino diferente que el del financiamiento del servicio o actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho de dicha obligación. Si de todas las circunstancias que deben estar presentes para la formación de este tributo, surge que la verdadera finalidad de su creación es financiar distintos servicios o gastos que los que forman a la tasa; se debe concluir que estamos ante otra u otras figuras distintas a la tasa; las mismas que deben cumplir con los requisitos establecidos por la constitución para su creación y establecimiento.

8.

Como esencia de la tasa es considerada la Razonable Equivalencia, es decir que debe existir equivalencia, equilibrio entre el productor y el servicio estatal vinculado; en esto no debe existir desproporcionalidad. Si se llegara a generar conflicto en este sentido, la prueba recaerá sobre la Administración que presta el servicio o realiza la actividad.

Forma parte de la esencia de la tasa que la cuantificación de la misma se haga en base a un estudio de los elementos que forman su hecho generador, de lo contrario si esto no se lo llevara a cabo, la tasa carecería de legitimidad, sobre todo sobre la potestad para establecerla.



9.

Como lo hemos ya señalado, la tasa es un tributo y esto tiene como fundamento que se encuentra establecida por la ley, es decir, es una obligación ex-Lege de Derecho Público.

El precio público constituye una cantidad que deberá pagarse por el cumplimiento de una obligación, normalmente de derecho privado, derivada de un contrato. Pues, como ya lo hemos dicho en el precio interviene la voluntad del sujeto.

CONCLUSIONES:

El Estado actuando como ente público y haciendo uso de la potestad que la constitución le ha otorgado, trata de satisfacer necesidades colectivas por medio de un servicio o actividad que se ve reflejado en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, y este tributo que están obligados a pagar dichos sujetos se lo denomina tasa.

La tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste la actuación de la Administración que se refiere, afecta directa o indirectamente al sujeto pasivo. Por lo tanto, decimos que la tasa se distingue del resto de tributos por su hecho imponible; y lo que lo distingue de otros ingresos públicos no tributarios, es que la tasa es un tributo y estos no lo son. Y es precisamente esta distinción, la que nos ha servido de punto de partida para establecer la diferencia entre tasa y precio público.

En la tasa la obligación que tiene por objeto el pago de este tributo, tiene el carácter ex-lege. La tasa es un tributo, y como sucede en todos los tributos, se debe producir la realización de su hecho imponible y es esto lo que nos permite determinar la obligación tributaria, por lo tanto, dicha obligación no tiene como fuente la voluntad del obligado como sucede en los contratos, por el contrario, su fuente es la voluntad de la ley ; lo que refleja que es la ley y solo ella la que puede determinar su nacimiento, validez, configuración, contenido de la misma, y sus modos de extinción. Sin que para la fijación de estos, sea algo determinante la voluntad del obligado, pues esta voluntad más bien está destinada a la realización del hecho imponible y no a dar nacimiento a la obligación, que como ya lo hemos dicho esa potestad radica únicamente en la ley.

De la consideración de tasa como obligación ex Lege, podemos observar otras dos circunstancias fundamentales: la una que tiene que ver con la voluntad del obligado, pero el análisis que se haga de este punto deberá ser desde perspectivas distintas tanto en las obligaciones ex Lege y las obligaciones ex contractu, en lo referente a su existencia, vicios y defectos, pues, en las obligaciones ex Lege, la voluntad del obligado quiere la obligación, en las ex contractu, quiere el hecho que se la origina.

Sobre la voluntad hay que tomar en cuenta si está destinada a reconocer y regular voluntad dirigida a la celebración de un contrato, o si por el contrario, la ley establece una obligación que debe nacer con la simple realización del hecho que se por ella ha sido establecido.

Es claro, que solo cuando la ley regula un contrato se puede hablar en un estricto sentido técnico-jurídico de precio público, como una contraprestación, es decir solo cuando así se ha establecido en la ley. Por el contrario, en las obligaciones ex lege la causa es la ley y su pago no es el pago de un precio como una contraprestación, entendido así en su sentido técnico-jurídico. Lo que se paga por concepto de tasa es una cantidad debidamente establecida por la ley.

Cuando la actividad administrativa sea por su naturaleza inherente al Estado, es decir, que solo cuando el Estado sea quien pueda realizarla y cuando esta sea necesaria para solventar las necesidades de la colectividad, es lógico suponer que dicho pago constituye el pago de una especie tributaria denominada tasa; siendo el Estado quien se encargue de regular la forma de pago la especies de tributos por el cual se va generar el pago, sus particularidades y características y es el Estado quien deberá velar porque todas esas normas sean cumplidas con rigurosidad.

De la tasa se genera un ingreso de derecho público, dicho ingreso es exigido por el Estado, y la Administración como ente acreedor, estará dotada de ciertas facultades exclusivas, que lo diferencian de aquellas que en circunstancias normales reguladas por el Derecho privado.

La obligación Ex Lege de Derecho público, es el elemento característico que separa a la tasa del precio público, que los particulares pagan de manera voluntaria a la Administración por la prestación de un servicio o actividad; su régimen jurídico es claramente diferenciado. En el caso de los precios la obligación de pagar es voluntaria (Ex contractu), y el acreedor, el Estado se encuentra en una situación jurídica similar a la del particular.

La Administración al exigir el pago a los particulares individualmente considerados, y este pago se puede constituir jurídicamente según los elementos y las normas de los tributos, y en el caso de nuestro estudio de la tasa, o el del precio que normalmente se encuentra sometido a las normas del Derecho privado.

Como se ha mencionado ya, el contrato que une al particular con la Administración puede estar dotado de naturaleza pública, y lo que normalmente se hace es que la administración al utilizar el contrato para financiar ciertos servicios, lo haga siempre bajo los lineamientos del Derecho privado. Claro está que, la utilización de contratos de

Derecho público, sometería a los particulares a las normas de Derecho público, pero la obligación que se derivaría del contrato no podría por ningún motivo ser considerada como una obligación ex Lege, es decir en un tributo.

Cuando la actividad del ente público o la administración se asemeja a la actividad que cualquier particular puede realizar y cuando el fin primordial es el de lucro, entonces es lógico suponer que ese servicio o actividad de prestación debe ser sometida al derecho privado y que los ingresos que de dicha actividad debe ser calificados como precios. Lo importante es poder determinar en cada caso cuando estamos frente a una tasa y cuando precio público.

Jurídicamente, la tasa y el precio público son instituciones distintas, con características propias y particularidades que han permitido diferenciarlos claramente. Sin duda la más importante distinción sobre estas dos figuras, es que, la tasa se constituye una obligación Ex-Lege de Derecho público; y el precio público una obligación Ex-Contractu, normalmente de derecho privado.

Pero tal diferenciación no puede ser obtenida únicamente después de hacer un análisis profundo de sus elementos y del régimen jurídico al que está sometido el pago, en cada caso en concreto. Por el contrario, lo que se debe hacer es entender que tasa y precio son dos figuras, dos instituciones distintas, que son parte de un régimen jurídico distinto. El legislador cuando tenga que decidir entre tasa y precio debe tener claro cuál es el régimen jurídico al que pertenecen una u otra. Es decir, en virtud del régimen jurídico de la obligación ex-Lege o ex-contractu que se vaya a establecer y de manera primordial de lo que la Constitución haya establecido como lineamientos para su creación y establecimiento.

De todo lo que hemos expuesto y a manera de síntesis concluimos así:

- La diferencia entre tasa y precio público, radica fundamentalmente en una diferencia de régimen jurídico, ya que la tasa es considerada como un tributo y el precio es una contraprestación debida en un contrato.
- La elección entre tasa y precio público ha de basarse en ciertas consideraciones tales como: políticas, económicas y las características de cada servicio.



- La elección del tributo que genera privilegios para la Administración, y su contrapartida, interviene el legislador para el establecimiento y control de los tributos.
- Por otro lado, cuando se trata de la elección del precio público brinda mayor libertad de acción, pero no permite los mismos privilegios que en el establecimiento de los tributos le genera a la Administración.
- En cuanto a al beneficio o ventaja en las dos figuras es distinto; esta constituye una característica del precio pues siempre va a suponer una ventaja o beneficio para el sujeto pasivo; en la tasa esta característica no es parte fundamental pues puede como no generarse beneficio o ventaja.
- El Estado por la potestad que se encuentra investido deberá en todos los casos velar por el correcto cumplimiento de lo que la ley y la Constitución ha establecido para cada caso en concreto.
- Lo importante será siempre tener claro cuáles son los elementos característicos de cada una de estas dos figuras, cuál es su hecho imponible, para tener claridad en frente de que caso nos encontramos.



BIBLIOGRAFÍA:

- Borras, G. G. (1959). *Las tasas en la Hacienda Pública* . Montevideo : Universidad de la República .
- Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización*. (2010). Registro Oficial 303.
- Código Tributario* . (2016). Quito.
- Constitución de la República del Ecuador*. (2008). Montecriti: Registro Oficial No. 449.
- Costa, R. V. (1996). *Curso de Derecho Tributario* . Buenos Aires : Depalma .
- Diez, G. (2004). *Tasas y Contribuciones Especiales* . Buenos Aires : Astrea.
- Galarza, C. M. (2011). El deber de pagar tributos, el principio de legalidad y de reserva de ley en la Constitución de 2008. *Revista de Derecho*, 15.
- Galarza, C. M. (2014). *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano* . Quito : UASB Cooperacion Editora Nacional .
- Galiana, J. A. (2011). *"Configuración y Régimen Jurídico de la tasas, en el ordenamiento tributario español"*. Bogota: Temis .
- Garijo, M. R. (2010). *"Tributos Locales. Tasas"*. Aranzadi.
- Giannini, D. (1957). *Instituciones del Derecho Tributario* . Madrid : Derecho Financiero .
- Jarach, D. (2002). *Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina* . Buenos Aires .
- Jaramillo, J. V. (1984). *El nuevo derecho*. Quito: Fundación de Cultura Ecuatoriana.
- Jaramillo, J. V. (2002). *Los Tributos y sus clases* . Quito .
- Jiménes, C. H. (2008). *Tributos vinculados y parafiscalidad* . Buenos Aires : Marcial .
- Iapatzá, J. J. (2000). *Curso de derecho Financiero Español*. Madrid : Marcial .
- Ledesma, R. P. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano. Principio de Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo* . Cuenca: Universidad del Azuay .
- Ley General Tributaria* . (2003). España.
- Modelo de Código Tributario del CIAT*. (2015). Panamá .
- Novoa, C. G. (2009). *Concepto de Tributo* . Lima : Tax Editor .
- Prieto, L. M. (2006). *Derecho Financiero y Tributario*. Navarra: Aranzadi.
- Queralt, M. (2001). *Tasas y Precios Públicos*. Madrid : Marcial .



Queralt, M. (2005). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid : Tecnos .

Royo, F. P. (1998). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas.

Schindel, A. (2003). *Concepto y especies de Tributos* . Buenos Aires : Astrea.

Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* . Buenos Aires : Depalma.

Vizcaíno, C. G. (1959). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas* . Buenos Aires: Depalma.

XV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO . (1991). Caracas.